

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
Институт экономики, управления и природопользования
кафедра финансов

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой

_____ И.С. Ферова
подпись
« _____ » _____ 2019 г.

ДИПЛОМНАЯ РАБОТА

специальность 38.05.01 «Экономическая безопасность»

**МЕХАНИЗМЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В СИСТЕМЕ ОБЕСПЕЧЕНИЯ
ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ РФ**

Научный руководитель	_____ подпись, дата	к.э.н., доцент должность, ученая степень	Т.В.Лемескина инициалы, фамилия
Выпускник	_____ подпись, дата		Л.В.Дундуа инициалы, фамилия
Рецензент	_____ подпись, дата	директор ООО «Дилайн-МК» должность, ученая степень	Д.Н.Криволицкая инициалы, фамилия
Нормоконтролер	_____ подпись, дата		Е.В. Шкарпетина инициалы, фамилия

Красноярск 2019

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	Error! Bookmark not defined.
1 Теоретические основы налогового контроля как элемента обеспечения экономической безопасности	5
1.1 Понятие о налогах и налоговом контроле.....	5
1.2 Правовые и экономические аспекты налогового контроля в Российской Федерации и за рубежом.....	11
1.3 Налоги как фактор экономической безопасности	Error! Bookmark not defined.
2 Анализ проведения налогового контроля в РФ	29
2.1 Организационная составляющая проведения налогового контроля	29
2.2 Анализ и оценка эффективности проведения налогового контроля в РФ.....	34
2.3 Проблемы администрирования налога на добавленную стоимость.....	43
3 Разработка рекомендаций, направленных на повышение налогового контроля в РФ	51
3.1 Совершенствование методики выявления налоговых рисков при проведении налогового контроля.....	51
3.2 Совершенствование результативности налогового контроля за уплатой НДС.....	64
Заключение	74
Список использованных источников	75
Приложения А–Ж.....	85

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность работы. В любом государстве налоги являются основным источником бюджета, регулируют отношения государства с физическими и юридическими лицами. От слаженности работы налоговой системы, в конечном итоге, зависят интересы всего общества (в частности – социальная сфера), интересы экономики, безопасность государства. От эффективности налоговой безопасности зависит стабильность экономической и финансовой системы Российской Федерации.

Согласно Единому государственному регистру за последние 10 лет (2008–2018 годы) в России почти в 2 раза увеличилось количество юридических лиц – с 6655 на 1 января 2008 г. до 10038 на 1 января 2018 г. Увеличилось также количество налогоплательщиков – физических лиц. Это делает необходимым повышение эффективности работы налоговых органов для создания необходимых условий для добровольного соблюдения законодательства со стороны налогоплательщиков [1].

Цель исследования: изучение механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности РФ.

Объект исследования – налоговый контроль в системе обеспечения экономической безопасности РФ.

Предмет исследования – налоговый контроль в системе обеспечения экономической безопасности РФ в части выявления налоговых рисков при проведении налогового контроля и налога на добавленную стоимость.

В соответствии с целью, предметом и объектом исследования поставлены следующие задачи:

1. Изучить теоретические основы налогового контроля как элемента обеспечения экономической безопасности.
2. Провести анализ налогового контроля в РФ.
3. Разработать предложения по совершенствованию налогового контроля (совершенствование методики выявления налоговых рисков при

проведении налогового контроля; предложения по дополнению условий принятия к вычету НДС).

Для решения поставленных задач применялись следующие методы: теоретические (изучение состояния исследуемого вопроса по литературным источникам, анализ и синтез), эмпирические (наблюдение, обобщение опыта), расчетно-аналитические методы.

База исследования: налоговый кодекс Российской Федерации.

Работа состоит из введения, теоретической главы, методической главы, практической главы, заключения, приложений и списка использованных источников.

1 Теоретические основы налогового контроля как элемента обеспечения экономической безопасности

1.1 Понятие о налогах и налоговом контроле

В работе «Введение в макроэкономику» Матвеева, Т. Ю. дает определение понятию «налог»: обязательный, индивидуально безвозмездный платёж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований [36, С. 404 – 408]. Это определение является официальным согласно ст. 8 Налогового кодекса Российской Федерации [1].

Налоги возникли с возникновением государства: с необходимостью реализовать задачи обороны, управления, экономики, социальной политики. Налоги необходимы при любом политическом строе и государственном управлении [15, С. 47].

Теоретические принципы налогообложения впервые описаны в 1776 году Адамом Смитом и являются актуальными и в настоящее время (Таблица 1).

Таблица 1 – Принципы налогообложения Адама Смита [43]

№ п/п	Налоговый принцип	Описание
1.	Равномерности	– Каждый гражданин государства должен платить налоги; – размер налогов зависит от размера доходов.
2.	Определенности	– налогоплательщик должен заранее знать о размере налога, времени и способе его уплаты.
3.	Удобности	– налогоплательщику должны быть удобны время и способ уплаты налогов.
4.	Экономности	– затраты государства по взиманию налогов должны быть минимальными.

Функции налогов описываются разными авторами в экономической науке по-разному. Существует несколько подходов к определению функции налогов и их количестве.

Так, Черник, Д. Г. выделяет распределительную и контрольную функции налогов со стимулирующей подфункцией [57, С. 136–139]. Новоселов К. В. пишет о двух налоговых функциях: фискальной и регулирующей [40, С. 81]. Кучеров И. И. выделяет социальную (распределительную) и регулирующую функции и несколько подфункций (поощрительную, стимулирующую, дестимулирующую) [33, С. 213]. В обобщенном виде можно говорить о трех функциях налога (Таблица 2).

Таблица 2 – Функции налога [15, С. 48]

№ п/п	Функция налога	Характеристика
1.	Фискальная	– функция налога, направленная на формирование доходной части бюджета государства;
2.	Регулирующая	– функция налога, направленная на регулирование социально-экономических процессов государства;
3.	Контрольная	– функция налога, направленная на контроль полноты и своевременности поступления налогов.

Безруков С. Г. и Козырев А. В. дают обобщенные выводы на понимание сущности налога и его о функции:

- налог является экономической необходимостью для обеспечения безопасности, развития, социальных гарантий современного государства;
- налог является важнейшим элементом финансовой и экономической политики государства [15, С. 47 – 52].

В Российской Федерации выделяют 3 группы налогов и сборов:

федеральные, региональные и местные. Большая часть налогов формируют бюджет Российской Федерации (госпошлины, акцизы на алкоголь, бензин, табак, спички). В региональные и местные бюджеты поступают налоги от владения имущества граждан (транспорт, земля, недвижимость) (Брызгалин А. В.) [16, С. 39–44](Рисунок 1).

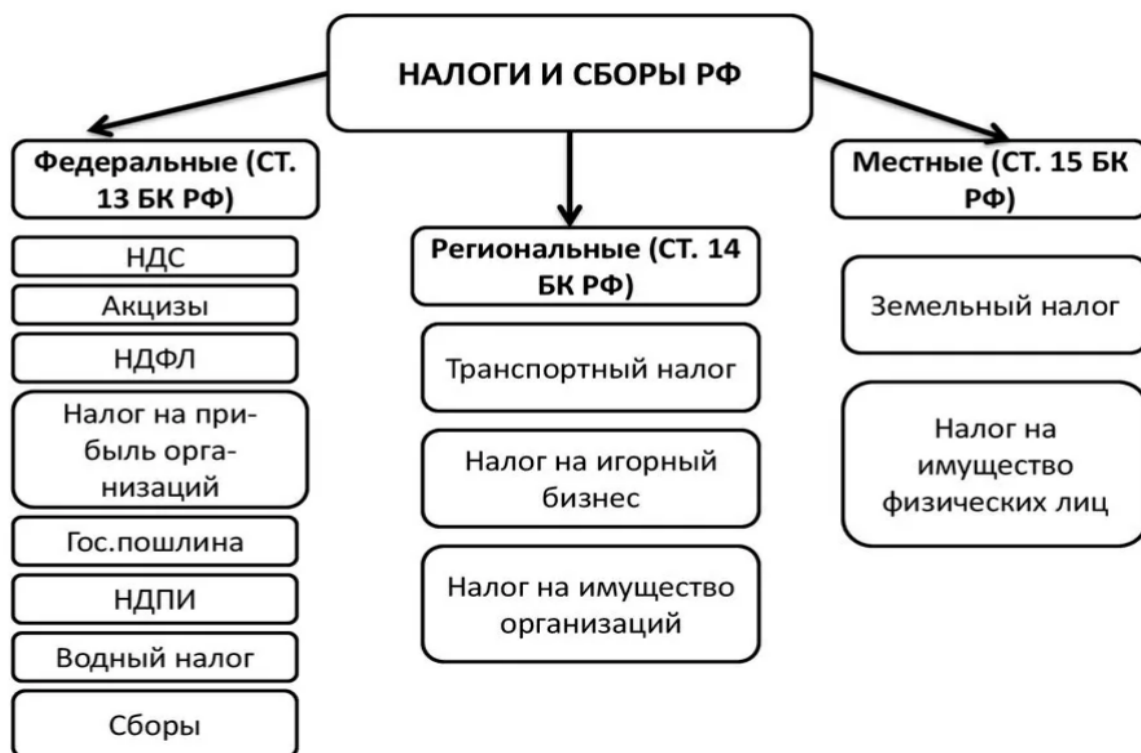


Рисунок 1 – Виды налогов и сборов в Российской Федерации [16, С. 42]

Налог на добавленную стоимость (НДС) является косвенным налогом и исчисляется на часть стоимости товара, работы или услуги, которая вносится в бюджет по мере реализации.

Как пишут Безруков, С. Г., Козырев, А. В., в результате применения НДС конечный потребитель товара, работы или услуги уплачивает продавцу налог со всей стоимости, но в бюджет эта сумма начинает поступать ранее конечной реализации, так как налог со своей части стоимости, «добавленной» к стоимости приобретённых сырья, работ и (или) услуг, необходимых для производства, уплачивает в бюджет каждый, кто участвует в производстве товара, работы или услуги на различных стадиях [15, С. 47 – 52].

В зависимости от того, насколько грамотно разработано налогообложение, возникают стимулирующие или дестимулирующие условия для развития бизнеса и обеспечения имущественного положения граждан, с одной стороны, и возможность государства выполнять свои функции, с другой стороны. Объем поступаемых в бюджет государства налогов во многом зависит от:

- слаженности работы налоговых органов;
- системы контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах [15, С.48–49].

Налоговый контроль (в соответствии с п. 1 ст. 82 действующей редакции Налогового кодекса РФ) – деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации [1].

По мнению Новоселова К.В. налоговый контроль является:

- особым видом деятельности специально уполномоченных органов, в результате которой обеспечиваются установленные нормами налогового права исполнение обязанностей лиц в сфере налогообложения, исследование и выявление оснований для осуществления принудительных налоговых изъятий в бюджетную систему, а также установление оснований для применения мер ответственности за совершение налоговых правонарушений;
- одной из функций управленческой деятельности государства;
- компонентом организационно-правового механизма управления [40, С.49–51].

Развитие современных представлений о понятии «налоговый контроль» приведено в Таблице 3.

Таблица 3 – Развитие современных представлений о понятии «налоговый контроль»

№ п/п	Автор	Год публикации	Определение понятия «налоговый контроль»
1.	Кучеров Н. И.	2001	Налоговый контроль – важнейшее направление финансового контроля, обеспечивающих высокий уровень налоговой дисциплины [33, С. 26].
2.	Брызгалин А. В.	2011	Налоговый контроль – система способов и приемов компетентных органов по соблюдению законодательства в области налогообложения, предусматривающего правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налога в бюджет или внебюджетный фонд [19, С. 40].
3.	Черник Д. Г.	2013	Налоговый контроль – контроль обеспечения полноты и своевременности уплаты юридическими и физическими лицами налогов и других обязательных платежей [57, С. 174].
4.	Безруков С. Г., Козырев А. В.	2015	Налоговый контроль – эффективная деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах всеми участниками экономических, финансовых и правовых отношений [15, С. 50].

Таким образом, можно выделить 3 основных направления налогового контроля:

- специфическая деятельность уполномоченных государственных органов по обеспечению соблюдения налогового законодательства;
 - совокупность действий, приемов, операций и способов проверки соблюдения налогового законодательства;
 - система организационных, методических, технических аспектов
- (Рисунок 2).

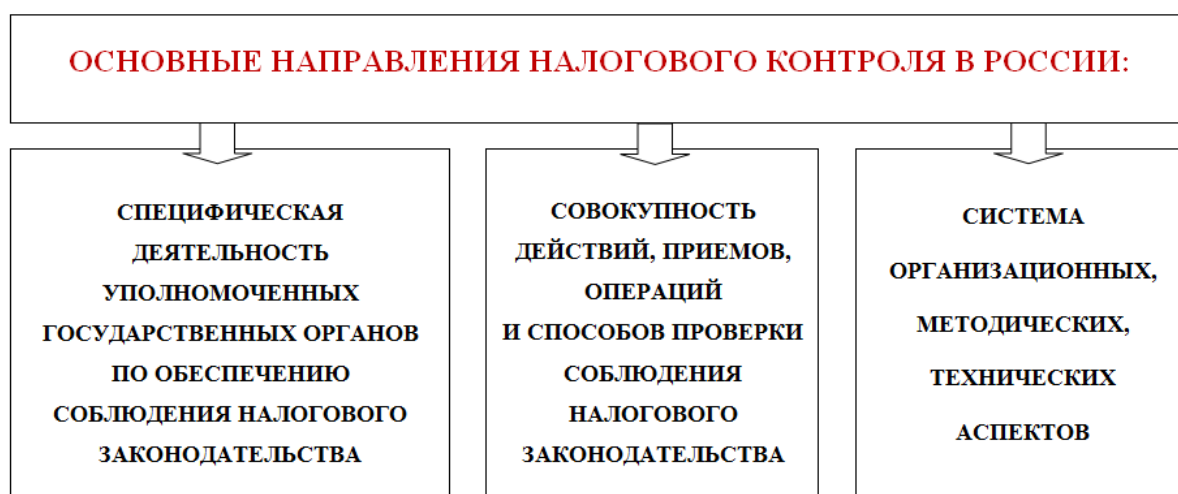


Рисунок 2 – Основные направления налогового контроля в России

К основным функциям налогового контроля по мнению Безрукова С. Г., Козырева А. В. относятся фискальная, конституционная, правовая, координирующая, межотраслевая, внешнеэкономическая функции, а также защитная функция, выполняющая, например, борьбу с «серой» зарплатой, обеспечивающую повышение пенсионных отчислений [15, С. 50].

Алешин, В. А. выделяет ряд компонентов налоговой системы, обеспечивающих эффективность налогового контроля. К таким компонентам относятся подсистемы налогов, налогового контроля, налоговых правоотношений, сами налоговые органы с правом регулирования их деятельности и налоговая политика государства [13, С. 20–26] (Рисунок 3).



Рисунок 3 – Налоговый контроль как элемент налоговой системы [13]

1.2 Правовые и экономические аспекты налогового контроля в Российской Федерации и за рубежом

Основные принципы налоговой системы Российской Федерации были во многом сформированы из мировой практики в области налоговой политики. Но за рубежом основными налогоплательщиками являются физические лица, а в России – юридические. Поэтому во многом заимствованная законодательная база в России, как пишет Нестеров, Г. Г. ориентировано не на экономическую целесообразность, а на удобства осуществления сбора и на защиту от уклонения от уплаты налогов [73].

Поролло Е. В. отмечает, что в современной экономической науке можно выделить две концепции существования систем бухгалтерского финансового и налогового учёта: континентальную и англо- американскую [77].

В странах, где используют континентальную модель (Германия, Франция, Швеция), система бухгалтерского финансового учета формируется и функционирует под сильным воздействием налогообложения. Например, бухгалтерская прибыль по шведским правилам равна налогооблагаемой, исключение составляют только представительские расходы, на которые корректируется налоговая база, если эти расходы превышают предельный норматив (Приложение А).

Конюхов В. Ю. приводит итоги анализа взаимосвязи бухгалтерского учета и налогообложения в различных странах, проведенного ЕС-ТАСИС в рамках проекта реформы налогообложения, свидетельствуют о том, что почти

все страны Европы осуществляют расчет налогооблагаемой прибыли исходя из данных бухгалтерской отчетности (Рисунок 4) [25, С. 17–23].

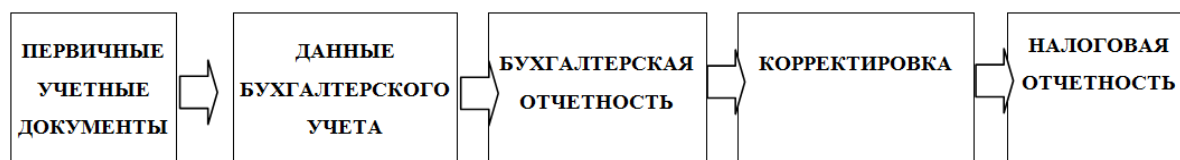


Рисунок 4— Процесс подготовки бухгалтерской и налоговой отчетности в странах Европы [25, С. 17–23]

У налоговых органов многих стран – участниц Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) имеются существенные полномочия, которые позволяют им проводить камеральные налоговые проверки эффективно. Например, во Франции, Швеции, Германии, налоговые органы при осуществлении проверок могут получить доступ к электронным базам данных бухгалтерского и налогового учета проверяемых налогоплательщиков.

Как пишет Савин Д. А., в странах использующих англо- американскую модель (Великобритания, США, Нидерланды, Австралия, Канада, ЮАР и др.) практически нет зависимости системы учета от налогообложения. В данной модели предполагается параллельное существование бухгалтерского и налогового учёта [46, С.139].

Как пишет Кормилицын А. С., между налоговыми органами активно развивается международное сотрудничество, в том числе благодаря многостороннему соглашению об обмене информацией между ними. Что характерно, к таким информационным обменам подключаются и страны с особыми «строгостями» в отношении охраны банковской тайны и финансовых активов нерезидентов (страны с «офшорными режимами») [68].

Таким образом, как пишет Кашин В. А., налоговые системы каждого государства обладают значительным своеобразием и характерными

отличительными чертами, поэтому сказать, что в настоящее время сложилась единообразная система налогообложения нельзя [23, С. 29].

Тем не менее, общим для всех стран является то, что в большинстве случаев неэффективность налоговой системы является следствием недостаточной эффективности системы применения и администрирования законодательства в сфере налогов и сборов. Поэтому в современных условиях возрастает необходимость повышения эффективности деятельности органов налогового контроля:

1. ревизия предоставленных налоговых деклараций:
 - экономическая эффективность ревизии предоставленных налоговых деклараций (выбор для проверки только «сомнительных» деклараций);
 - использование автоматизированных систем с применением сложных методов оценки и отбора;
2. переход к административной централизации налогового контроля:
 - преимущественное внимание на крупные компании, приносящие большую сумму налогов (Кучеров И. И.) [32, С. 64];
 - использование методов оценки бухгалтерской отчетности и налоговых расчетов с позиции достоверности отображения отчетных показателей (Ногина, О. А.) [41, С. 114];
 - привлечение населения к деятельности налоговых служб (в США – население в праве сообщать о недобросовестных налогоплательщиках (Кухаренко В. Б. Тютюрюков Н. Н.) [30, С. 144–146], в Австралии, наоборот, существует хартия прав налогоплательщиков, которая обеспечивает проверку действий налоговой службы, разъяснение принятых решений, а также честность и профессионализм в ведении дел (Линовицкий, Ю. А.) [34, С. 40–44];
 - повышение доверия населения к налоговым органам (мониторинг-опросы);
 - стимулирование добровольности уплаты налогов (США, Швеция) (Кучеров И. И.) [31, С. 101–103];

– упрощение налогообложения физических лиц (Малис Н. И.) [35, С.45–50], в частности в Норвегии – освобождение от декларирования физического лица, действие условий международного налогового соглашения (Куранова Н. Н.) [28, С.127];

– организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) в рамках Большой двадцатки в 2014 году утвердила план действий по борьбе с минимизацией налогообложения и выводением прибыли (Курбатов Т. Ю.) [29, С. 36–41.];

– формирование двухуровневой структуры хранения информации, состоящей из основного архива со сводной информацией обо всех взаимосвязанных налогоплательщиках и локального архива с актуальной информацией в отношении конкретного налогоплательщика (конкретной юрисдикции (Бойко Н. Н.) [16, С. 75];

– устранение двойного налогообложения;

– автоматизация налогового контроля (Украинцева А. И.) [52, С.40];

– сотрудничество с правоохранительными органами в расследовании экономических преступлений (Кузулгуртова, А. Ш.) [27, С. 69–73].

Таким образом, во многих странах усиление налогового контроля происходит за счет совершенствования взаимоотношений налогоплательщика и налоговых органов. Большинство стран с развитым налоговым администрированием пришло к выводу, что построение налоговых правоотношений на основе указанных выше принципов позитивно влияет на повышение законопослушности налогоплательщиков, добровольную уплату ими налогов и, в конечном счете, на налоговые поступления.

Готовность налогоплательщиков к сотрудничеству с налоговым ведомством оберегается и поддерживается. Это способствует улучшению взаимоотношений сторон, в конечном счете, обеспечивает почти такие же высокие показатели соответствия результатов налогообложения установленным нормам, но без какого-либо заметного административного давления.

Лапина М.А выделяет следующие причины существующих сложностей и проблем в функционировании налоговой системы России:

- несовершенство законодательства, и как следствие, возможность неоднозначного толкования законодательства;
- недобросовестность налогоплательщиков (укрывательство от налогов);
- недостаточная компетентность территориальных налоговых органов[11, С. 78];

Алешин В. А. выделяет среди проблем в функционировании налоговой системы России необходимость поддержания сбалансированности бюджетной системы Российской Федерации при сохранении оптимального уровня налоговой нагрузки по секторам экономики [13, С. 24].

Среди проблем совершенствования налоговой политики в России по мнению Курановой Н. Н. являются:

- развитие в России теневой экономики, связанные с неразумными ограничениями, стимулирующих налогоплательщиков к нарушениям [28, С. 123];
- необходимость сокращения издержек налогоплательщиков при исполнении обязанностей по исчислению и уплате налогов;
- необходимость минимизации государственных затрат на осуществление налогового контроля [28, С. 130].

Для решения вышеперечисленных проблем необходимо:

- усилить внимание к подготовительной работе, при которой осуществляется предварительный анализ финансово- хозяйственной деятельности налогоплательщика и ее экономических результатов, уровня исполнения налоговых обязательств;
- использовать программно-информационные комплексы (ПИК), с помощью которых суммы налоговых платежей сопоставляются с финансово-

экономическими показателями деятельности предприятий, проводится сравнительный анализ по регионам и отраслям;

- совершенствовать правовую базу налоговой политики (Приложение Е).

Таким образом, принятые документы направлены на либерализации экономической политики с одной стороны, и необходимостью соблюдения налогового законодательства налогоплательщиками, с другой стороны.

Дальнейшее совершенствование налоговой политики Российской Федерации должно происходить направлению оптимизации существующей системы налогообложения с учетом:

- мобилизация дополнительных доходов за счет улучшения качества налогового администрирования;

- сокращение объемов теневой экономики;

- адаптации налоговой политики России к особенностям международных налоговых систем (в частности, с 2014 года – с использованием организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР));

- изъятие в бюджет сверхдоходов от благоприятной внешнеэкономической деятельности.

1.3 Налоги как фактор экономической безопасности

Налоговая политика России является одним из важных элементов экономической политики в целом.

Лапина М.А. определяет налоговую политику как совокупность экономических, финансовых и правовых мер государства по формированию налоговой системы страны, создающей условия для своевременной и полной уплаты налогов и сборов в целях обеспечения финансовых потребностей публичной власти, отдельных социальных групп общества, а также развития

экономики страны за счет перераспределения финансовых ресурсов [11, С. 202–204].

Данные о развитии представлений о понятии «экономическая безопасность» в современной науке приведены в Таблице 4.

Для обеспечения экономической безопасности в налоговых отношениях необходимо такое состояние налоговой сферы, при котором:

- обеспечивается полнота сбора налогов в бюджет государства;
- защита от внешних и внутренних угроз налоговой сферы;
- рост стимулирующей функции налогов за счет либерального налогообложения, различных налоговых льгот и преференций, обеспечивающих необходимые условия тем секторам экономики, которые находятся в неблагоприятных обстоятельствах по каким-либо объективным причинам.

В связи с этим, по мнению Абакаровой Р. Ш. результате вся налоговая система выступает частью финансовой безопасности и содействует обеспечению такого уровня развития экономики, при котором были бы созданы необходимые финансовые условия социально-экономической стабильности и развитие как государства в целом, так и его регионов, а также целостности и единства финансовой системы, в частности, денежной, бюджетной, кредитной, налоговой, валютной [10, С. 126–127].

Уровень экономической и финансовой безопасности государства напрямую зависит от:

- налоговых доходов, эффективности и устойчивости функционирования налоговой системы;
- действенности налогового контроля и налоговой политики.

Таблица 4 – Развитие современных представлений о понятии «экономическая безопасность»

№ п/п	Автор	Год публикации	Определение понятия «экономическая безопасность»
1.	Колосов А. В.	2001	Экономическая безопасность – поддержание экономики на уровне обеспечения нормальной жизнедеятельности (в частности – занятости) населения, возможности дальнейшего экономического роста [63, С.10].
2.	Сенчагов В. К.	2005	Экономическая безопасность – состояние экономики и институтов власти, при котором обеспечивается гарантированная защита национальных интересов, социально направленное развитие страны, достаточный оборонный потенциал при наиболее неблагоприятных условиях развития внутренних и внешних процессов [62, С.72].
3.	Тимофеева И. Ю.	2016	Экономическая безопасность – состояние защищенности от негативных воздействий и нанесения вреда хозяйственной деятельности предприятия или государства [49, С. 108].

Прежде всего, налоги и налоговую политику, включенную в систему экономической и финансовой безопасности можно рассматривать с нескольких сторон:

- как ресурсный фактор, находящийся в руках государства;
- как инструмент воздействия на экономические и социальные процессы;
- как фактор обратной связи и зависимости государства от налогоплательщиков и территорий.

По мнению Фировой И. П., Титова В. А., Демидовой М. Г. налоги играют как позитивную, так и негативную роль в экономике страны. Налоговые поступления для государства выступают как ресурсный фактор обеспечения экономической безопасности, также они отражают зависимость государства от отдельных налогоплательщиков и территорий и являются фактором рисков и угроз[54, С. 325].

Значение налогов как фактора экономической безопасности определяются:

- конкретными условиями;
- особенностями этапа экономического развития государства;
- характером экономической политики государства;
- стабильностью государственной власти.

Кризисное состояние государства и экономики, ошибки в экономической политике и общая слабость системы государственного управления неизбежно ведут к кризису налоговой системы, превращая ее в реальную или потенциальную угрозу государству, политическому строю и органам власти, лишая их дееспособности и финансовых ресурсов [54, С. 330–331].

Алешин В. А. выделяет понятие «критерий налоговой безопасности» как оценка состояния налогообложения с точки зрения выполнения основных функций налогов и налогообложения. Наиболее важные критерии налоговой безопасности отображены на Рисунке 5, в Таблице 5.

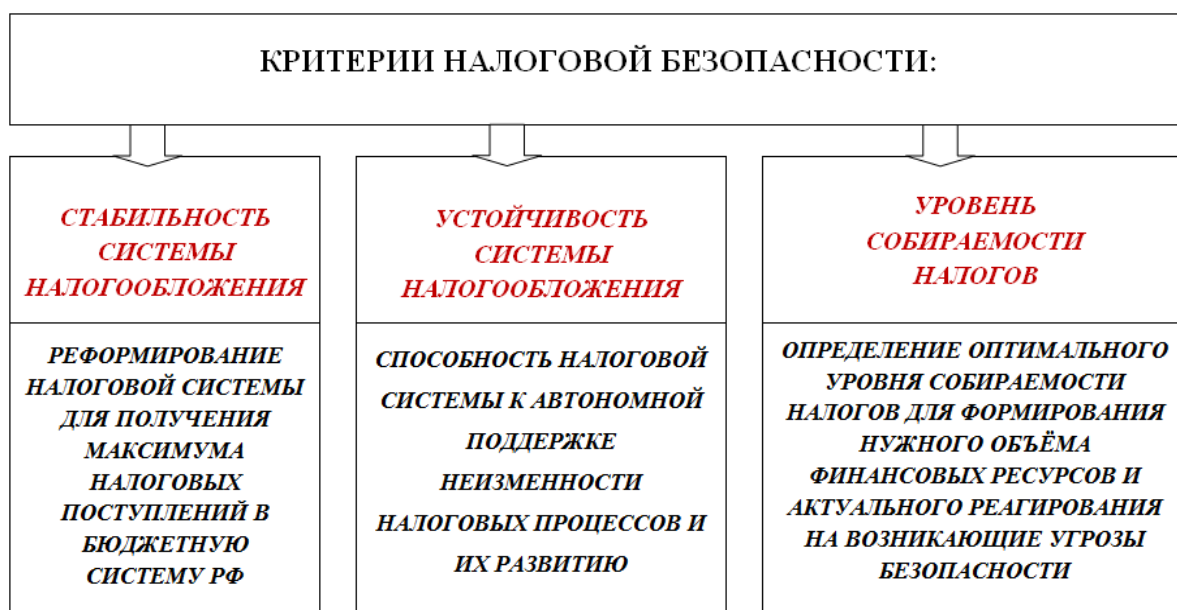


Рисунок 5 – Критерии налоговой безопасности [8; 38]

Факторы угроз налоговой безопасности. Угрозы налоговой безопасности страны делятся на внутренние и внешние. Костюков, А. Н. к внутренним факторам относит:

- неэффективную государственную налоговую политику;
- низкий уровень развития региональных налоговых политик;
- непостоянство налогового законодательства;
- неэффективную систему государственного финансового налогового контроля;
- коррупцию в финансово - налоговой сфере на разных уровнях;
- уклонение от уплаты налогов и сборов;
- рост налоговых правонарушений;
- низкий уровень налоговых поступлений [26, С.15–17].

К внешним факторам угроз налоговой безопасности Миронова, О.А. относит:

- положение России в системе политических отношений в мире;
- зависимость национального финансового рынка от иностранных кредитных рынков;

- экономические и политические санкции западных стран по отношению к Российской Федерации;
- неустойчивость мировой финансовой системы [37, С. 38–41] (Рисунок 6).

Таблица 5– Критерии налоговой безопасности России

№ п/п	Критерии налоговой безопасности России	Источник
1.	Сочетание стабильности и максимума налоговых поступлений в бюджет государства	Алешин В. А. [13, 20–26]
	1.1 Стабильность системы налогообложения – реформирование налоговой системы, направленное на получение максимума налоговых поступлений в бюджет РФ с соблюдением экономических, социальных прав субъектов налоговых отношений в рамках закона.	Мишенина М. С. [38, С. 239–241]
2.	Устойчивость (защищенность) системы налогообложения: – способность налоговой системы поддерживать неизменность налоговых процессов, создавать благоприятный климат при взаимодействии с налогоплательщиками; – инструмент мониторинга проблем налоговой безопасности на уровне макроэкономики.	Мишенина М. С. [38, С. 239–241]
3.	Уровень собираемости налогов – определение оптимального уровня собираемости налогов для формирования нужного объема финансовых ресурсов и актуального реагирования на возникающие угрозы безопасности.	Тимофеева И.Ю. [53, С. 352]

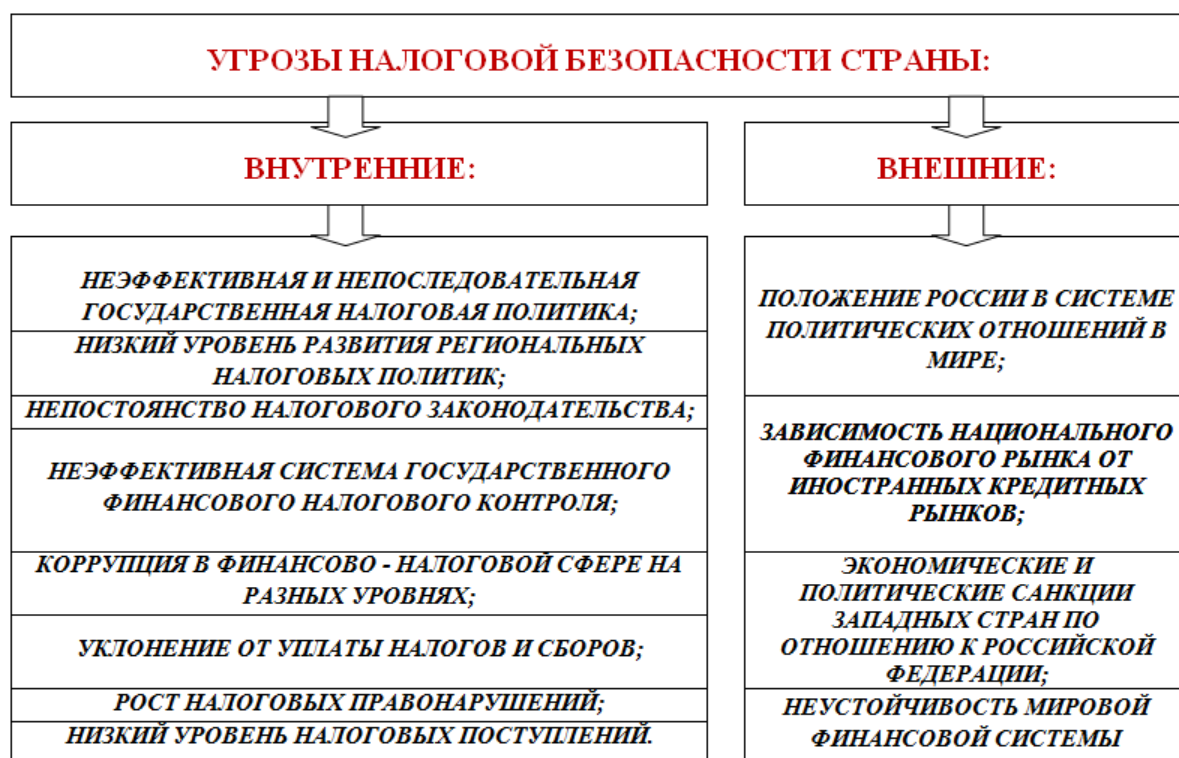


Рисунок 6 – Угрозы налоговой безопасности страны [26; 37]

Для понижения вероятности угроз национальной безопасности необходимо максимально активизировать государственный финансовый контроль, который имеет как специальные органы, так и органы, наделённые определенными функциями, что соответствует стратегической задаче повышения эффективности российской экономики до 2020 г., которая указана в Стратегии национальной безопасности Российской Федерации [78].

Система государственного финансового контроля, от эффективности которого зависит уровень экономической безопасности, должна включать следующие составляющие:

- контроль за своевременностью и полнотой налоговых поступлений в бюджет;
- контроль за целевым использованием бюджетных ассигнований, за расходами бюджета [45, С. 65–72].

Контрольная работа налоговых органов осуществляется посредством выездной, камеральной и встречной проверок (Приложение Ж).

Приоритетной формой контроля является камеральная (углубленная, сплошная) налоговая проверка, которая проводится по месту нахождения налогового органа в течение одного месяца (с 2018 года со дня внесения изменений в статью 88 Налогового кодекса РФ) [1] со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации с истребованием у налогоплательщика дополнительных сведений и документов бухгалтерского и аналитического учёта. С помощью камеральной проверки:

- происходит сплошной контроль налогоплательщиков;
- снижаются затраты на организацию проверки по сравнению с выездными проверками (налоговый инспектор осуществляет ее без выхода на предприятие, с помощью автоматизированных средств);
- по итогам камеральной проверки происходит отбор налогоплательщиков, к которым для проведения проверки на месте выезжают работники налоговых органов (Кашин В. А.) [23, С. 27–30] (Приложение Ж).

Налоговый мониторинг представляет собой проверку правильности исчисления налогов и сборов, полноты и своевременности их уплаты со своей спецификой:

- добровольной основой выбора данной формы контроля;
- мониторингу подвергаются только юридические лица (с оборотом не менее 300 млн. рублей в год НДС, акцизов, налогов на прибыль и на добычу полезных ископаемых), по стоимости активов и по объему годовой выручки (не менее 3 млрд. рублей).

Налоговый мониторинг проводится по специальному решению налогового органа и формируется в соответствии с заявлением по форме, утвержденной ФНС России налогоплательщика, с приложением соответствующих документов в установленном законодательством порядке – до 1 июля года, предшествующего проведению мониторинга. К заявлению прилагается ряд обязательных документов:

- регламент информационного взаимодействия;

- учетная политика для целей налогообложения;
- сведения о лицах, участие которых в уставном капитале организации превышает 25%.

Мониторинг проводится по месту нахождения налогового органа, налогоплательщик представляет в электронном виде в налоговый орган копии документов и сведений, которые служат основанием для исчисления налоговых обязательств, а также доступ к информационным системам учёта хозяйствующего субъекта. Мониторинг проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа. При выявлении противоречий налогоплательщику направляется требование о даче пояснений (в течение пяти дней) или внесении необходимых исправлений в предоставленные данные (в течение десяти дней).

По итогам проверки при установлении ошибок в исчислении налоговых обязательств составляется мотивированное мнение, обязательное к исполнению для налогоплательщика. В случае несогласия налогоплательщик в течение месяца направляет в налоговый орган соответствующее уведомление. Разногласия рассматриваются в установленном порядке через проведение взаимосогласительной процедуры.

Налоговый мониторинг заменяет другие формы налоговых проверок, в частности, другие виды проверок в этот период запрещены за исключением сроков подачи уточненных деклараций на уменьшение налоговых обязательств и контроля в порядке надзора за деятельностью нижестоящих налоговых органов со стороны вышестоящих.

Кроме указанных видов налоговых проверок проводятся дополнительные мероприятия налогового контроля с составлением отдельного акта (с 2018 года со дня внесения изменений в статью 88 Налогового кодекса РФ) [1], который может быть опротестован налогоплательщиком.

Использование автоматизированного контроля операций в системе «АСК НДС-2» позволяет сократить сроки проверки налоговых деклараций и риск-ориентированный подход при проведении камеральных проверок возмещения

НДС. Помимо вышеназванных изменений, в ходе камеральной проверки по НДС могут потребовать документы о праве на вычеты по товарам, проданным по системе такс-фри (п. 8.7 ст. 88 Налогового кодекса РФ). Так, при проведении камеральной налоговой проверки декларации по НДС, в которой заявлены вычеты по пункту 4.1 статьи 171 Налогового кодекса РФ (сумма налога, исчисленная организациями розничной торговли по товарам, проданным иностранцам при вывозе этих товаров с территории России), налоговая инспекция вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие правомерность применения таких вычетов, в случае выявления несоответствия отраженных в декларации сведений о таких вычетах сведениям, имеющимся у инспекции. Также в рамках камеральной налоговой проверки по налогу на прибыль инспекторы могут затребовать у налогоплательщика пояснения или документы по инвестиционному налоговому вычету (см. п.8.8. ст.88 Налогового кодекса РФ). При проведении камеральной налоговой проверки декларации по налогу на прибыль, в которой заявлен инвестиционный налоговый вычет по статье 286.1 Налогового кодекса РФ, инспекторы вправе потребовать от налогоплательщика в пятидневный срок представить в налоговую инспекцию пояснения о применении данного вычета, в том числе при необходимости истребовать первичные и иные документы, подтверждающие правомерность применения данного вычета.

В понятие «налоговая система» входят не только сферы сбора налогов и налогового контроля, а также сфера борьбы с налоговыми правонарушениями и преступлениями, которые, в свою очередь (по мнению Лапиной М. А.), являются элементами системы обеспечения экономической безопасности [11, С. 14–15].

Налоговая преступность представляет реальную угрозу экономической безопасности России и сложилась в результате:

- недоработки налогового законодательства;
- высокой налоговой нагрузки в некоторых отраслях промышленности и сферах деятельности;

– низкого уровня налоговой грамотности и дисциплины [11, С. 39–41].

По мнению Кормилицына А. С. экономические факторы налоговых правонарушений и налоговой преступности вызваны кризисными явлениями современной экономики и низким финансовым положением налогоплательщиков, зачастую просто неспособных платить ту сумму налогов, которая установлена законодательно. Кроме того, если выгода уклонения от уплаты налогов превышает возможные отрицательные последствия, это является дополнительным стимулом к неуплате налогов [68]. Уклонение от уплаты налогов превратилось в важнейший фактор конкурентоспособности, приводящая к снижению цен ниже уровня, который покрывает все издержки легального существования бизнеса [26]. Выделяют ряд причин (факторов), вызывающих уклонение от уплаты налогов и налоговые преступления: политические, правовые, организационные, технико-технологические, нравственно-психологические, общая криминальная ситуация в стране (Таблица 6).

Таблица 6 – Основные факторы, вызывающие уклонение от уплаты налогов и налоговые преступления в России

№ п/п	Факторы	Характеристика	Источник
1.	Политические	Политическая ситуация в стране, приводящая к понижению собираемости налогов в периоды кризисов (экономических и политических)	Сенчагов В. К. [62, С. 201].
2.	Правовые	Несовершенство и нестабильность нормативно - правовой базы по вопросам налогообложения	Бородушко Н. В. [17, С. 108 – 112]
		Наиболее часто преступления связаны с уплатой налога на прибыль, так как имеется целый ряд исключений и льгот по уплате, которые часто незаконно используются	Гончаренко Л. И. [20, С.6–13]

№ п/п	Факторы	Характеристика	Источник
3.	Организационные	Недостатки во взаимодействии между органами налогового контроля с другими контролирующими и правоохранительными органами	Нестеров Г. Г. [39, С.11]
4.	Технико-технологические	Несовершенство форм и методов налогового контроля и расследований (излишние штрафные санкции, незаконное привлечение к административной ответственности, нарушение порядка административного производства, провоцирование безнаказанности нарушителей налогового законодательства, недостатки применения контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением)	Сенчагов В. К. [62, С. 203].
5.	Нравственно-психологические	<ul style="list-style-type: none"> – низкий уровень правовой культуры; – корыстная мотивация; – негативное отношение к существующей налоговой системе. 	Задорожный В. П. [22, С.39–42].
6.	Общая криминальная ситуация	Подмена криминальными группировками налоговых органов (вывод из-под налогообложения значительных сумм, которые затем используются в теневой экономике и преступной деятельности).	Нестеров Г. Г. [39, С. 12].

Шапиро Л. Г., анализируя опыт работы налоговых органов, констатирует, что в России сохраняется тенденция роста сокрытия доходов, ухода и уклонения от уплаты налогов. В настоящее время работникам налоговых органов известно порядка 185 схем уклонения организаций от налогообложения. Из общего числа схем 117 (63%) применялись на внутреннем рынке, а 68 (37%) выявлены при проверке внешнеторговой деятельности – при проведении экспортных операций [59, С. 57–60].

В целом, рассматривая налоги, как фактор экономической и финансовой безопасности, необходимо отметить, что оценка роли налогов и налоговой политики в системе экономической безопасности определяется общими принципами, критериями и показателями экономической безопасности. Исходя из содержания экономической безопасности, налоги и налоговая политика являются факторами такого развития экономики, при котором будут созданы

необходимые условия для жизни и развития личности, социально-экономической и военно-политической стабильности общества и сохранения целостности государства, успешного противостояния влиянию внутренних и внешних угроз.

Введенный в действие с 1 января 1999 г. Налоговый кодекс в части первой внес противоречия и неясности, которые в некоторых ситуациях могут быть использованы в противоправных целях. В целях обеспечения экономической безопасности необходимо продолжить совершенствование механизмов налогового контроля и противодействия налоговым преступлениям. Для достижения необходимого уровня налоговой безопасности нужен постоянный мониторинг различных вариантов формирования налогового - бюджетной политики, итогом которого по мнению Цвилий-Буклановой А. А. должна стать корректировка законодательной базы [56, С. 122].

2 Анализ проведения налогового контроля в РФ

2.1 Организационная составляющая проведения налогового контроля

Шантрукова, Н. М. выделяет 6 направлений анализа налогового контроля:

- учет юридических и физических лиц;
- учет объектов налогообложения;
- контроль за исполнением решений налоговых органов;
- контроль за соблюдением порядка уплаты налогов и сборов;;
- контроль за законностью исполнения налоговых льгот;
- выявление случаев нарушения налогового законодательства

(Рисунок 7) [58, С. 10–14].

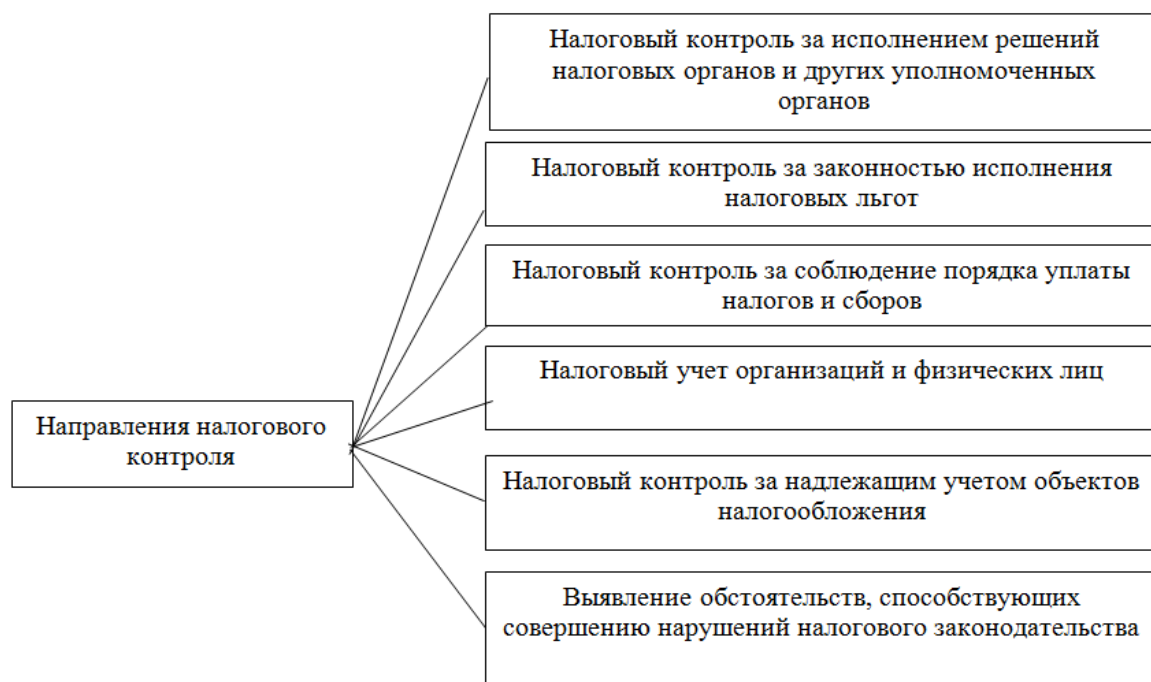


Рисунок 7 – Направления налогового контроля [58, С. 10–14]

Анализ налогового контроля проходит 5 основных этапов:

1. Подготовительный:

- определение цели, задач, сроков и места проведения;
- подбор и инструктаж специалистов;

- предварительное ознакомление с объектом налогового контроля.
- 2. Подготовка мероприятия.
- 3. Проведение мероприятия.
- 4. Составление документа, который отражает результаты мероприятия налогового контроля.
- 5. Обмен информацией с уполномоченными органами о принятии дополнительных мер [81].

Налоговый контроль начинается с учета налогоплательщиков и приема финансовой отчетности, что не является администрированием налога, а представляет собой лишь основу для последующего администрирования и контроля. Поэтому Цветковым В. А. [55, С. 37] предлагается рассматривать налоговый контроль в широком и узком смыслах:

- в узком смысле: работа налогового органа направлена на общий контроль за соблюдением законодательства (например, о кассовых операциях, финансовой отчетности, обороте алкогольной и иной продукции), учет налогоплательщиков, администрирование определенных видов налогов (Рисунок 8).

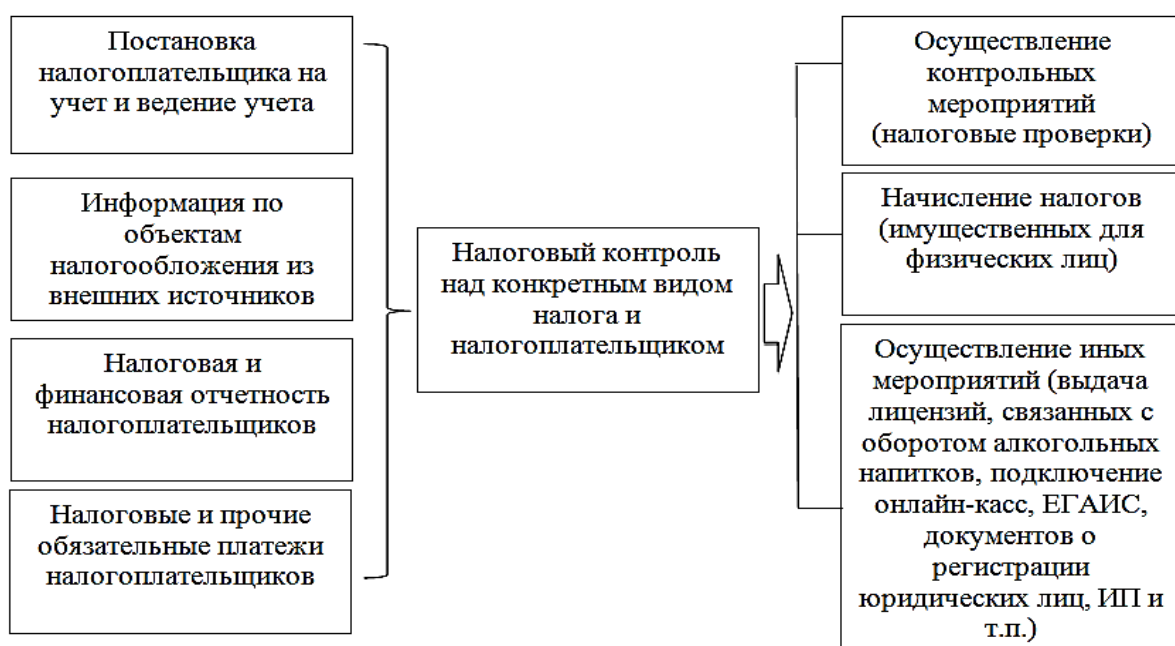


Рисунок 8 – Организация налогового контроля в России (в узком смысле)

[55, С. 34–49]

– в широком смысле: деятельность специализированных органов власти по исполнению и совершенствованию налогового законодательства (Рисунок 9).

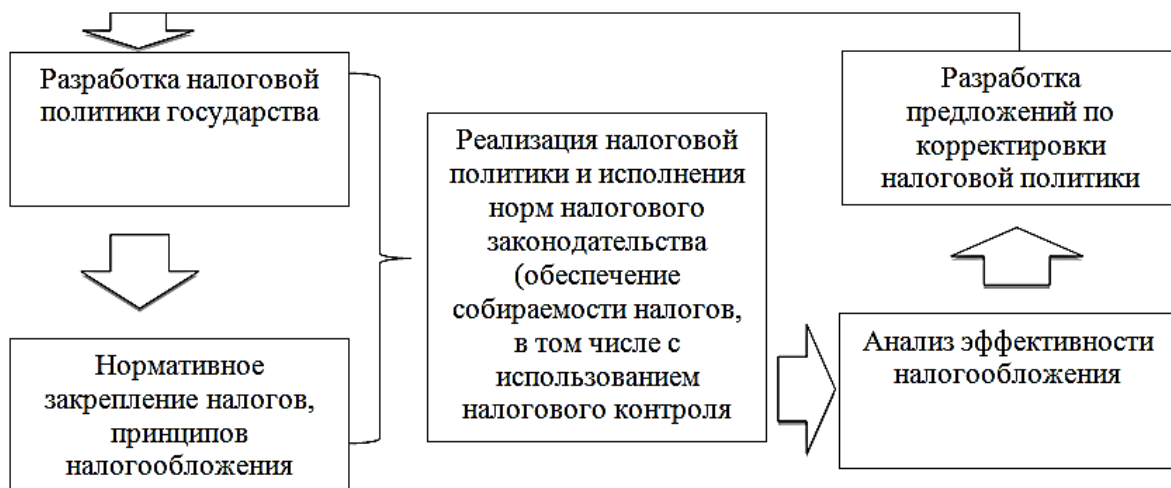


Рисунок 9 – Организация налогового контроля в России (в широком смысле) [55, С. 34–49]

Налоговый контроль в широком смысле функционирует как комплексная система управления налогами в России. Работа налоговых органов по реализации налоговой политики и обеспечению исполнения налогового законодательства – только один элемент данной системы.

На основании рекомендаций Международного валютного фонда, программы налоговых проверок должны включать в себя:

1. ежегодную проверку налога на прибыль и налоговой базы по НДС с дальнейшим анализом движения денежных средств, динамики уровня прибыли, затраты на содержание персонала;
2. ежегодную перекрестную проверку данных;
3. внезапные регистрационные проверки вновь созданных малых и средних предприятий (например, по НДС);
4. специальные проверки обнаруженных ошибок при исчислении налоговой базы (проверяться могут не более половины деклараций);

5. комплексные проверки по результатам вышеперечисленных проверок по занижению или не выполнению налоговых обязательств (в том числе – по НДС и налогу на прибыль);

6. расследование случаев налогового мошенничества в соответствии с уголовным правом (Айтхожина Г. С.) [12, С. 93 – 97].

Проверки необходимы для оптимизации функционирования налоговой системы, направленной на стимулирование деловой активности, рост экономики и инвестиций, создание конкурентных условий развития предприятий. Об этом говорил в конце 2016 г. Президент Российской Федерации В. В. Путин в своем ежегодном Послании Федеральному Собранию[2].

Организационная составляющая проведения налогового контроля должна учитывать:

1. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на текущий год и плановый период [74]. В частности, на период до 2020 года предусмотрены:

- снижение уровня налоговой нагрузки на добросовестных налогоплательщиков;

- усиление мер по сокращению теневого сектора экономики;

- повышение собираемости налогов (Мау В. А.) [38];

- применение новых информационных технологий для оптимизации транзакционных издержек;

- применение новых инструментов фискального контроля (ЕГАИС, АСК НДС-2, «Личный кабинет налогоплательщика», онлайн-кассы, межведомственный и межстрановой информационные обмены, электронная налоговая отчетность, запуск работы нового сервиса «Прозрачный бизнес» [80] (с 01.06.2018 г.), (Пономарева О. И.) [76];

- внедрение (с 2018 года) системы АСК НДС-3 (контроль над начислением НДС, данные о движении средств, данные об объектах налогообложения, систему оценки рисков с использованием БД ЗАГС).

2. Применение Принципов Стратегии экономического развития России до 2030 года [5], включающих

- переход на электронный документооборот;
- снижение расходов на налоговый контроль (Гринберг Р. С.) [66];

3. Подготовка предварительного графика налоговых проверок на следующий год территориальной налоговой инспекцией (введено с конца 2017 года);

4. Изменения Федерального закона ФЗ-№ 294 от 26.12.2008г. «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного и муниципального контроля», внесенные Федеральным законом от 13.07.2015г. № 246-ФЗ [9]:

- освобождение индивидуальных предпринимателей и юридических лиц – субъектов малого бизнеса – от плановых налоговых проверок (статья 26.1);

- зависимость частоты и количества налоговых проверок от числа и сущности фактов, свидетельствующих о возможном несоблюдении налогового законодательства (статья 8.1 и другие положения ФЗ-№ 294 (с изменениями от 01.01.2018г.));

5. Постановление Правительства РФ от 17.08.2016 № 806 (ред. от 21.03.2019) «О применении риск-ориентированного подхода при организации отдельных видов государственного контроля (надзора) и внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации»:

- проведение налоговых проверок с применением риск-ориентированного подхода (пожарные, санитарно-эпидемиологические, транспортные, земельные, миграционные проверки);

- количество и частота проверок зависят от количества нарушений налогоплательщика по перечисленным направлениям в прошлом.

Таким образом, исходя из вышеперечисленного, можно констатировать, положительный акцент внесенных в 2018 году в Налоговый кодекс РФ

изменений, с одной стороны, и сохранение риска ущемления прав налогоплательщиков со стороны налоговых органов, с другой стороны.

Методы налогового контроля могут использоваться в рамках одной или нескольких правовых формы организации контрольной деятельности (Шестакова Н. Н.) [60, С.18] и включают четыре группы:

- методы фактического контроля – контролируют результаты финансово- хозяйственной деятельности и выполнение обязательств налогоплательщиков;
- методы документального контроля – актуальны при осуществлении налоговых мероприятий, достаточно трудоёмки и требуют знания законодательства;
- информативные методы – получение дополнительных сведений о налогоплательщике;
- расчетно-аналитические методы [71] (Приложение Б).

Следовательно, организационная составляющая проведения налогового контроля включает в себя комплексное применение форм, методов, направлений налогового контроля и направлена на:

- предупреждение и выявление нарушений налогового законодательства;
- оказание помощи налогоплательщикам в организации учета для составления и представления налоговой отчетности;
- организации консультирования налогоплательщиков по вопросам целей налогообложения.

2.2 Анализ проведения налогового контроля в РФ

Обязанности по обеспечению налогового контроля возложены на Федеральную налоговую службу (ФНС), которая подведомственна Министерству финансов Российской Федерации.

ФНС России – федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий:

- надзор и контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах;
- надзор и контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов налогоплательщиками;
- контролирует обязательные платежи за производство и оборот этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции;
- осуществляет валютный контроль в пределах полномочий налоговых органов (Пепеляев С. Г.) [42, С. 206].

Централизованная система налоговых органов ФНС России приведена в Приложении В.

На 31.12.2018 г. штатная численность сотрудников составила 58,2 тыс. человек. Соотношение общего количества сотрудников ФНС с сотрудниками, осуществляющими контрольные функции приведено на Рисунке 10.

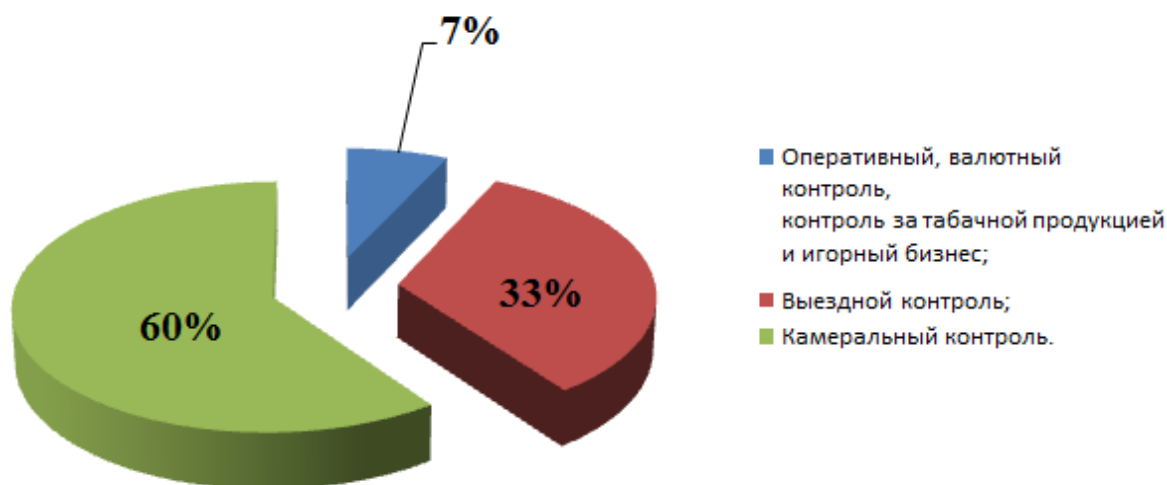


Рисунок 10 – Соотношение общего количества сотрудников ФНС с сотрудниками, осуществляющими контрольные функции, % [79]

В Приложении Г приведены данные о налоговых поступлениях в бюджет Российской Федерации за 2015–2018 годы:

- за 4 года консолидирование бюджета повышалось с каждым годом, темп роста за последние 4 года составил на 27,4%;
- рост федерального бюджета в целом за 4 года составил 42,32%;
- рост консолидированных бюджетов субъектов РФ в целом за 4 года составил на 12,54% [1].

Поступления по основным видам налогов в консолидированный бюджет РФ за 2015-2018 гг. приведены в Приложении Г. Поступления по видам налогов в консолидированный бюджет имеют положительную динамику.

- налог на доходы физических лиц в 2015, 2016 и 2018 гг. увеличивался в связи с ростом заработной платы населения;
- налог на прибыль за 2015–2018 гг. увеличивался в связи с ростом экспортной выручки и за счёт положительных курсовых разниц;
- налог на добавленную стоимость: 2016 г.–возрос на 8,54%, в 2017 г.– снизился на 2,76%, в 2018 г.– увеличился на 9,19%; рост поступлений от НДС за последние 4 года составил на 16,31% за счёт увеличения объемов реализации товаров, работ, услуг;
- прирост поступления от акцизов произошел за счёт увеличения ставок акцизов на нефтепродукты, табак, алкоголь (Приложение Г).

Структура налоговых поступления за 2015–2018 г. в федеральный бюджет в динамике 2015–2018 годов отображена в Таблице 7.

Таблица 7– Структура налоговых поступления в РФ за 2015-2018 г., % [1]

Вид налогов	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.
Всего поступило в Федеральный бюджет	100,0	100,0	100,0	100,0
Из них:				
Налог на прибыль	7,1	7,1	7,2	10
НДС	35,6	38,4	38	38
Акцизы	7,7	9,1	8,9	8,3
НДПИ	45,9	41,3	42	39
Остальные налоги и сборы	3,7	4,1	5,8	6,2

Произведя анализ по данным Приложения Г и Таблицы 7 можно сделать следующие выводы:

1. общая картина за 2015–2018 годы показала увеличение поступлений по налогам и сборам в федеральный бюджет Российской Федерации.

2. наибольшую долю в общих налоговых поступлениях в Федеральный бюджет имеет налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ), при этом доля существенно варьирует: в 2015 году – 45,9% со снижением к 2018 году до 39%;

3. значима доля НДС, которая варьирует за 2016 – 2018 гг. незначительно и составляет около 38%;

4. параллельно с подъемом поступлений в бюджет Российской Федерации, по видам налогов, возрастает и задолженность по ним. Возникновение налоговых задолженностей перед бюджетом объясняется:

- ухудшением финансового состояния субъектов налогообложения в результате общего экономического кризиса в стране;
- растущий уровень налоговой нагрузки.

Налоговая задолженность отрицательно воздействует на экономику и ограничивает возможности государства выполнения социальных программ (Таблицы 8,9).

Таблица 8 – Совокупная задолженность по налогам и сборам в бюджетную системы РФ [1]

Вид задолженности	Совокупная задолженность, млрд.руб.			Отклонение (+;–)	Темп изменения, %
	на 01.12.2017 г.	на 01.01.2018 г.	на 01.12.2018 г.		
Совокупная задолженность – всего	2200,9	2122,9	1897,1	–303,8	86,20
Задолженность по страховым взносам	651,1	525,5	404,5	–246,6	62,13

Таблица 9 – Поступления по мерам принудительного взыскания налогов и сборов в бюджетную систему РФ [1]

Вид задолженности	Совокупная задолженность, млрд. руб.		Отклонение(+; –)	Темп изменения, %
	на 01.12.2017 г.	на 01.12.2018 г.		
Общая сумма поступления по мерам – всего	891,4	1041,6	150,2	116,85
из нее:				
по требованиям	565,0	656,4	91,4	116,18
по инкассовым поручениям	225,6	256,1	30,5	113,52
в соответствии со ст. 47 НК РФ (ФССП по ЮЛ)	84,7	107,5	22,8	124,92
в соответствии со ст. 48 НК РФ (ФССП по ЮЛ)	7,6	9,3	1,7	122,37

За 2017 – 2018 гг. согласно данным Таблиц 8, 9 совокупная задолженность по налогам сокращается на 13,8%, по страховым взносам задолженность снижаются на 37,77%, в то же время растут поступления по мерам принудительного взыскания на 16,85%.

По данным отчета по форме № 1–контроль в 2018 году количество проверок, результаты которых были признаны недействительными, составило 448 проверок и снизилось на 25,2% по сравнению с 2017 годом. Это объясняется повышением качества выносимых налоговыми органами решений. В 2018 году результаты проверок органами прокуратуры не отменялись, вынесено 518 решений по поданным жалобам на действия налоговых органов.

Посредством добровольной уплаты налоговых обязательств, без проведения налоговых проверок, по итогам 2018 года дополнительно поступило в бюджет 80 млрд. руб., что составляет треть (27 %) в общем объеме поступлений по результатам контрольно-аналитической работы.

В 2018 году на треть (30%) сократилось количество выездных налоговых проверок, их количество составило 14,2 тыс. (в 2017 г. – 20,2 тыс.).

Всего за 2018 год по результатам выездных и камеральных налоговых проверок в бюджетную систему Российской Федерации дополнительно начислено 363 млрд. рублей, что на 7,9 млрд. рублей (или на 2,1%) меньше, чем в 2017 году. Из общей суммы доначислений по контрольной работе по результатам выездных налоговых проверок доначислено 308 млрд, руб. (84,7% от общей суммы доначислений).

По результатам выездных и камеральных налоговых проверок в бюджет поступило (взыскано) дополнительно начисленных платежей более 217 млрд, рублей, что на 2,4%, или на 5,2 млрд, рублей меньше, чем в 2017 году (223 млрд.руб.).

Доначисления в расчёте на одну выездную проверку возросли в 1,4 раза (на 42%) и составили 22 млн. руб. По результатам проведенных выездных проверок бюджет дополнительно получил свыше 175 млрд, руб., а одна проверка принесла в бюджет свыше 12 млн. рублей.

В 2018 году территориальными налоговыми органами проведено 35 443 проверки соблюдения валютного законодательства (на 4% меньше по сравнению с 2017 г.). При этом в 2018 г. выявлено 71 107 нарушений валютного законодательства (на 33% больше по сравнению с 2017 г.), составлено 87 599 протоколов об административном правонарушении (на 42% больше по сравнению с 2017 г.).

По результатам рассмотрения административных дел предъявлено штрафных санкций на сумму 1,93 млрд. рублей (на в 1,2 раза больше по сравнению с 2017 г.) с учётом не вступивших в законную силу в 2018 году постановлений, из которых взыскано 1 млрд, рублей (на 100% больше по сравнению с 2017 г.).

Основными нарушениями, выявляемыми налоговыми органами при проведении проверок в 2018 году, стали нарушения, связанные с несоблюдением установленного порядка или срока представления форм учета

по валютным операциям, отчетов о движении денежных средств по счетам в зарубежных банках, правил оформления паспортов сделок. На данные правонарушения пришлось 80% возбужденных дел об административных правонарушениях.

В 2018 году более чем в 2 раза возросло количество выявляемых нарушений, связанных с нерепатриацией денежных средств. Так, по итогам года их число составило 4426, в то время как в 2017 году выявлено 1 888 нарушений.

Одновременно в 2018 году в 3,7 раза возросло число выявляемых нарушений, связанных с осуществлением незаконных валютных операций – 4118 (в 2017 году – 1107 нарушений).

Также в 2018 году налоговыми органами вынесено 6 663 представления об устранении причин и условий, способствовавших совершению административного правонарушения (в 2,2 раза больше, чем в 2017 году), а также 2695 предписания об устранении нарушений валютного законодательства (в 2,5 раза больше, чем в 2017 году).

По состоянию на 01.01.2019 в налоговых органах зарегистрировано более 2370 тыс. единиц контрольно-кассовой техники, передающей информацию о расчетах в адрес налоговых органов в электронном виде.

Налоговыми органами в 2018 году было проведено более 38 тыс. проверок применения контрольно-кассовой техники, полноты учета выручки и использования специальных банковских счетов, что на 32 тыс. проверок или на 45,5 % меньше, чем в 2017 году, в том числе:

- по вопросу соблюдения законодательства о применении контрольно-кассовой техники 35 тыс.;
- по вопросу полноты учета выручки денежных средств – 2,8 тыс.;
- по вопросу использования специальных банковских счетов – 1 тыс.

Следует отметить, что снижение контрольных мероприятий за применение контрольно-кассовой техники по итогам 2018 года связано с переориентацией налоговых органов на информационную работу в связи с

переходом налогоплательщиков на новый порядок применения контрольно-кассовой техники (с 1 июля 2018 года завершен второй этап перехода на новый порядок применения контрольно-кассовой техники, предусматривающий передачу информации о расчетах в адрес налоговых органов в режиме онлайн, реализуемый в соответствии с поручением Президента Российской Федерации).

По результатам проведенных проверок налоговыми органами установлено 33,7 тыс. нарушений. Результативность проведенных проверок за 2018 год составила 86,9 процентов.

По результатам проверок, выявивших нарушения в 2018 году, предъявлены штрафные санкции на сумму более 247 млн. руб., из них взыскано 193 млн. руб. или 78 процентов.

В целях обеспечения полного взыскания предъявленных штрафных санкций территориальные налоговые органы при отсутствии документа, свидетельствующего об уплате административного штрафа, и информации об уплате административного штрафа в Государственной информационной системе о государственных и муниципальных платежах, по истечении срока направляют материалы в органы Федеральной службы судебных приставов на основании части 5 статьи 32.2 КоАП. Кроме того, должностные лица налоговых органов, вынесшие постановления о привлечении к административной ответственности, составляют протоколы о привлечении лица, не уплатившего административный штраф, к административной ответственности в соответствии с частью 1 статьи 20.25 КоАП.

Продолжается формирование рынка профессиональных участников реформы контрольно-кассовой техники. Так, по состоянию на 01.01.2019:

- в реестр экспертных организаций включены сведения о 8 экспертных организациях;
- выданы разрешения на обработку фискальных данных 20 организациям;
- в реестре контрольно-кассовой техники содержатся сведения о 166 моделях контрольно-кассовой техники;

– в реестр фискальных накопителей включены сведения о 18 моделях фискальных накопителей.

В ходе осуществления следующего этапа перехода на новый порядок применения контрольно-кассовой техники до 01.07.2019 ФНС России ведется дальнейшая работа по обеспечению перехода отдельных категорий налогоплательщиков, которые в настоящее время не обязаны применять контрольно-кассовую технику.

В связи с применением современных информационных технологий влияние человеческого фактора сведено к минимуму. Это позволило снизить количество выездных налоговых проверок до 0,18% (проверяется всего 2 налогоплательщика из тысячи).

Налоговый мониторинг стал эффективным механизмом взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками. Он дает возможность предварительного прогноза по налоговым последствиям для налогоплательщиков.

Автоматическое построение формирования добавленной стоимости, приведшее к росту налоговых поступлений стало возможным благодаря внедрению системы АСК НДС-2.

Усиление контроля розничной торговли, системы маркировки товаров стало возможным благодаря новой технологии контрольно-кассовой техники.–

Повышения налоговой грамотности населения стало более доступным благодаря интернет-сервиса на официальном сайте ФНС России. На начало 2019 года функционировало 54 таких сервиса (например, личные кабинеты индивидуального предпринимателя, физического, юридического лица и др.).

Но применение передовых технологий не позволяет оценить степень соблюдения обязательных требований налогового законодательства всеми подконтрольными субъектами и спрогнозировать его на перспективу.

Позитивным решением является повышение качества налогового администрирования с помощью онлайн кабинетов для всех категорий

налогоплательщиков, систем АСК ККТ и АСК НДС–2, технологии «Больших данных».

2.3 Проблемы администрирования налога на добавленную стоимость (НДС)

Для более полного и точного представления о проведении налоговых проверок ФНС России рассмотрим статистические данные о проведении налоговых проверок по РФ.

Использование возможностей продвинутой аналитики и, как следствие, точечный выбор объектов для проведения налогового контроля позволяют Службе снижать административную нагрузку на бизнес. Приоритетными для включения в план проверок являются налогоплательщики, которые используют агрессивные схемы уклонения от уплаты налогов.

По итогам 2018 года всего проведено 14,2 тыс. выездных налоговых проверок, что на 30% меньше, чем за 2017 год (20,2 тыс. проверок) и связано с мораторием на налоговые проверки, введенным в 2018 году.

Эффективность одной выездной проверки возросла в 1,4 раза и составила 22 млн. руб. По результатам проведенных выездных проверок бюджет дополнительно получил свыше 175,6 млрд. руб.

Побуждение налогоплательщиков к добровольной уплате текущих налоговых обязательств в полном объеме является основным акцентом в работе. Посредством добровольной уплаты налоговых обязательств, без проведения налоговых проверок по итогам 2018 года дополнительно поступило в бюджет практически 80 млрд. руб., что составляет 27% в общем объеме поступлений в бюджет по результатам контрольно-аналитической работы (Приложение Д).

Внедрение ФНС России риск - ориентированного подхода к проведению проверок, усиление аналитической составляющей в контрольной работе, а также применение новейших автоматизированных аналитических

инструментов, позволили значительно повысить дисциплинированность налогоплательщиков, сделать основной упор не на наказание, а на побуждение к добровольному уточнению и исполнению своих налоговых обязательств.

Так, показатель сумм увеличенных налоговых обязательств по уточненным налоговым декларациям, представленным налогоплательщиками в связи с самостоятельной оценкой рисков согласно критериям, разработанным ФНС России, за 2018 год составил 50,6 млрд. рублей и по сравнению с 2017 годом увеличился более чем в 2 раза, или на 26,8 млрд. рублей.

На эффективность работы налоговых органов, оказывают влияние внутренние и внешние факторы, обусловленные потенциальными возможностями региона и негативными угрозами.

Для определения факторов, влияющих на различные направления деятельности, для выявления сильных и слабых сторон налогового контроля был использован SWOT–анализ, который показал, что при организации и осуществлении налогового контроля необходимо использовать сильные стороны налоговых администраций и учитывать возможности и угрозы для избежания серьезных последствий для бюджета РФ и сокращения ответственности и дисциплинированности налогоплательщиков в условиях экономического спада, следствием чего является рост масштабов уклонения от исполнения налоговой обязанности (Таблица 10).

Рост сложности схем уклонения от уплаты налогов является одним из серьезных последствий низкой эффективности налогового контроля. Хотя общая тенденция использования различных схем ухода от налогов в России значительно отличается от общемировых в виду отсутствия насыщенной экономической среды, многообразия видов деятельности, международных организаций и т. д. Теневая экономика, безусловно, сегодня является одной из основных «болевых точек» деятельности не только для налоговых органов, но и налоговой политики страны в целом. Тенезация предпринимательской деятельности является одним из главных способов уклонения от уплаты налогов в России.

Таблица 10 – Матрица слабых и сильных сторон налогового контроля в Российской Федерации [14, С.2–9]

Сильные стороны (Strengths)	Слабые стороны (Weaknesses)
<ul style="list-style-type: none"> – Рост поступлений в бюджет. – Доступность для населения и СМИ информации о принимаемых решениях в налоговой сфере. – Условия для взаимодействия с внутренними и внешними партнерами. – Снижение бюрократических барьеров посредством упрощения административных процедур. – Наличие должностных лиц только с высшим образованием. – Высококвалифицированные специалисты. – Активное информационно-разъяснительное взаимодействие с налогоплательщиками и их налоговыми агентами. – Достаточно развитая система подготовки управленческого персонала. – Досудебный аудит. 	<ul style="list-style-type: none"> – Высокий уровень налоговой задолженности. Нестабильное налоговое законодательство, создающее избыточные сложности для налогоплательщиков и налоговых органов. – Плохое качество внутреннего аудита. – Недостаточные финансовые, материальные ресурсы, создающие среду для развития коррупционной составляющей. – Акцентирование внимания на применение мер принудительного характера вместо продвижения добровольного соблюдения налогового законодательства. – Низкий уровень налоговой грамотности населения. Трудности при проведении оперативно-розыскных работы (слабое взаимодействие с МВД). – Низкий уровень пред проверочного анализа. – Допущение существенных нарушений процедуры рассмотрения материалов налоговых проверок.
Возможности (Opportunities)	Угрозы (Threats)
<ul style="list-style-type: none"> – Технологическое обеспечение налогового контроля, позволяющее сокращать административные издержки. – Упрощение требований налогового управления. – Активное и плодотворное взаимодействие с внешними партнёрами. – Готовность гражданского общества к социальному диалогу в рамках улучшения качества предлагаемых налогоплательщикам услуг. 	<ul style="list-style-type: none"> – Нелегальный сектор экономики является основной причиной несоблюдения налогового законодательства в добровольном порядке. – Рост сложных схем уклонения от уплаты налогов. – Низкий уровень лояльного отношения общества к налоговым службам. – Проблемы, связанные с финансированием. – Высокая текучесть квалифицированного с большим опытом работы персонала.

Наибольшее количество вопросов и споров о формах и методах администрирования возникает по поводу исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость (НДС), который является одним из самых значимых и стабильных источников доходов федерального бюджета Российской Федерации: на его долю в течение последних пяти лет приходится порядка четверти бюджетных доходов. Соответственно, от полноты поступления НДС во многом зависит исполнение федерального бюджета Российской Федерации.

НДС выделяется среди числа других налогов по ряду следующих показателей:

1. является важнейшим для бюджета;
2. имеет самую сложную систему администрирования (длинные цепочки начисления усложняют процедуру контроля);
3. влечет наибольшее количество правонарушений (около половины налоговых преступлений связаны с НДС);
4. является наиболее обременительным для налогоплательщиков (из-за высокой ставки, сложной отчетности и процедуры получения вычетов и возвратов).

Наиболее выраженным параметром качества администрирования НДС, применяемым в мировой практике, является коэффициент эффективности (Ci-efficiency), который показывает, какая доля конечного потребления эффективно облагается налогом, то есть какой объем поступлений НДС в долях базы приходится на 1 процентный пункт базовой ставки налога. Повышающее значение коэффициента (при максимальном, равном 1) свидетельствует о высоком качестве налогового администрирования. Коэффициент эффективности рассчитывается по формуле:

$$Ci\text{-}efficiency = \frac{\text{Поступления НДС}}{\text{Стандартная ставка НДС} \times \text{Расходы на конечное потребление}} \quad (1)$$

По результатам исследований Щербаковой И. Г. динамика коэффициента эффективности НДС в Российской Федерации в 2009 – 2014 годах составляла

от 0,28 до 0,36 (для сравнения – в Новой Зеландии – 0,98, Люксембурге – 0,93, Канаде – 0,78, Корее – 0,7), что заставило правительство РФ искать механизмы, ведущие к повышению этого показателя [61, С. 66–72].

Одним из последних нововведений, касающихся НДС, является повышение налога на добавленную стоимость (НДС) с 18 % до 20 % с 01.01.2019 г. Данная мера, действующая всего 6 месяцев, уже не оправдывает ожиданий правительства и вызывает критику со стороны экономистов и предпринимателей. По новой ставке в 20% налог теперь считается в большинстве случаев, за исключением тех, когда применяются пониженные ставки 0 % и 10 %, а также расчетные ставки 10/110, 18/118 и 15,25 % (п. 3 ст. 164 НК РФ).

Как пишет Каргина И. Н. [67], повышение НДС на 2 % позволит привлечь в бюджет дополнительные 620 млрд. рублей в год, которые будут направлены на исполнение «майского указа» Президента РФ 2018 г., в рамках которого к 2024 году планируется:

- снизить в стране уровень бедности в 2 раза;
- повысить продолжительность жизни до 78 лет;
- повысить безопасность и качество инфраструктуры;
- обеспечить ускорение внедрения цифровых технологий в экономике и социальной сфере и др.

Повышение налога на 20 % связано с необходимостью сохранения расходов на социальные программы после потери доходов федерального бюджета из-за снижения цен на нефть.

Увеличение ставки НДС вызвало подъем ЦБ ключевой ставки до 7,75 % в декабре 2018 года в связи с ограничением инфляционных рисков [67].

Увеличение НДС вызовет в 2019 году:

- снижение роста ВВП на 0,2-0,35 %;
- снижение роста инвестиций – на 0,4-0,7 %;
- снижение роста импорта – на 0,35- 0,45 %;

– рост инфляции на 1,5-2 %.

Наибольшая нагрузка по отчислению НДС легла на строительные компании и автомобильную промышленность, что уже вызвало рост цен на жилую недвижимость, запчасти и машины. Также рост цен коснется всех потребительских товаров, на этом фоне снизится платежеспособность покупателей недвижимости, что повлечет падение спроса на недвижимое имущество, поэтому оно подорожает еще больше.

Подорожают коммунальные услуги, управляющие компании являются посредником между населением и производителем услуг. Соответственно НДС присутствует и в платежах за коммунальные услуги.

Ожидание правительства о том, что цены на продукты останутся на прежнем уровне, так как для мясомолочной продукции, овощей, яиц, ряда детских товаров и медицинских препаратов НДС всё так же будет 10 %, уже не оправдались: по подсчетам экспертов увеличение цен на продукты уже составляет в среднем 360 руб. в месяц.

Ожидаем рост процентов по потребительским кредитам и ужесточение требований к заемщикам.

Рост НДС вызовет рост цен на подакцизные товары (алкоголь, бензин, табак) на 7-8%, стоимость топлива уже в 2019 году может составлять не меньше 50 рублей за литр.

Субъекты малого и среднего бизнеса будут подстраиваться под повышение НДС по 2 направлениям:

1. Субъекты малого и среднего бизнеса, которые не являются плательщиками НДС. В качестве их контрагентов (поставщиков) могут выступать предприятия, применяющие общую систему налогообложения, которые по объективным причинам поднимут стоимость своих товаров, работ, услуг. Следовательно, затраты субъектов малого и среднего бизнеса, применяющих специальные налоговые режимы, возрастут, что требует соответствующих решений (повышение цен для конечных потребителей или снизить маржинальность своей деятельности).

2. Субъекты малого и среднего бизнеса, применяющих общую систему налогообложения. Примеры такого влияния уже зафиксированы в 2018 году. Производители кассовых аппаратов начали уведомлять компании о необходимости подготовки оборудования к новой ставке НДС. Согласно рассмотренному выше закону ставка печатается на кассовом чеке, поэтому к 0:00 1 января 2019 года все кассовые аппараты должны быть перепрошиты под новую ставку НДС. Помимо этого, нужно также обновить кассу для работы в новом формате фискальных данных (ФФД 1.05 вместо ФФД 1.0), в котором отражаются такие реквизиты, как авансовые платежи, агентское вознаграждение, продажи в кредит. Но за обновление программного обеспечения под новые требования производители касс попросили плату, возникли дополнительные расходы у субъектов малого и среднего бизнеса, применяющих общую систему налогообложения.

Таким образом, одним из самых серьезных последствий повышения ставки НДС заключается в снижении активности малого и среднего бизнеса – это как раз тот сегмент, который понесет самые большие потери. В данных условиях повышение НДС не повысит, а скорее понизит собираемость налогов, так как многие предприниматели снова начнут уходить в теневой сектор экономики. Увеличение сбора НДС вынудит бизнес поднять цены. В этом случае малый и средний бизнес ждет потеря спроса на их товары.

Для более крупных производителей, а также для производителей товаров и услуг первой необходимости критичного ничего в таком повышении НДС нет – на их продукцию спрос будет в любом случае [67].

Таким образом, в постоянно меняющихся социально-экономических и политических условиях руководство страны вынуждено постоянно вносить поправки и изменения в законодательную налоговую базу, порой применяя непопулярные для потребителей и бизнеса решения (повышение ставки НДС до 29%). В этих условиях роль налогового контроля как фактора экономической безопасности страны особенно велика.

Налоговый контроль необходимо рассматривать в широком (как функционирование и деятельность специализированных органов власти по исполнению и совершенствованию налогового законодательства) и узком (как работа налогового органа, связанная с учетом налогоплательщиков, администрированием конкретных видов налогов, общим контролем над соблюдением налогоплательщиками налогового и связанного с ним законодательства: о кассовых операциях, обороте алкогольной и иной продукции, финансовой отчетности в том числе) смыслах.

Побуждение налогоплательщиков к добровольному исполнению налоговой обязанности является важнейшей задачей налогового контроля. В рамках анализа сильных и слабых сторон налогового контроля в Российской Федерации отмечена излишняя концентрация налоговых служб на налоговом контроле вместо продвижения добровольного соблюдения налогоплательщиками налогового законодательства, что подтверждается в исследованиях отечественных налоговых экспертов:

- увеличилась налоговая задолженность физических лиц;
- увеличилось количество сокрытых объектов налогообложения;
- увеличилось количество видов предпринимательской деятельности, осуществляемых без государственной регистрации и постановки на налоговый учет (Шестакова Н. Н.) [60, С. 19].

Проблемы администрирования налога на добавленную стоимость (НДС) вызывают наиболее бурное обсуждение среди экономистов и предпринимателей в связи с низкой динамикой коэффициента эффективности НДС в Российской Федерации за последние годы (от 0,28 до 0,36 при идеальной динамике коэффициента эффективности НДС равной 1), с одной стороны, и повышением налога на добавленную стоимость (НДС) с 18 % до 20 % с 01.01.2019 г. и возникшими при этом росте цен и инфляции, с другой стороны.

3 Разработка рекомендаций, направленных на повышение налогового контроля

3.1 Совершенствование методики выявления налоговых рисков при проведении налогового контроля

Контрольная деятельность инспекций, несмотря на высокую результативность выездных проверок, отличается недостаточной проработанностью методики их назначения. Анализ всей имеющейся информации о налогоплательщике проводится, как правило, уже после его включения в перечень подлежащих проверке, в то время как предпроверочная экспертиза должна предопределять необходимость контрольных мероприятий в отношении налогоплательщика либо ее отсутствие. Кроме того, недостаточная автоматизация планирования и сопровождения выездных проверок затрудняет проведение предпроверочной экспертизы, требует отвлечения работников на дополнительный ввод информации и в результате затягивает саму процедуру проверки.

Что касается камеральных проверок, то они, охватывая всех налогоплательщиков, сдающих налоговую отчетность, должны обеспечивать своевременность реагирования на встречающиеся в отчетности отклонения и служить первичным источником информации о налогоплательщиках, вызвавших подозрения в своей законопослушности.

Таким образом, необходимо дальнейшее развитие налогового контроля. Достижение данной задачи в современных условиях возможно лишь при широком применении современных информационных технологий, позволяющих автоматизировать весь процесс его проведения, начиная с получения отчетной документации налогоплательщика и завершая выдачей результатов по налоговым проверкам (формирование и сдача в налоговые органы в электронном виде деклараций, счетов-фактур и других документов; автоматизация камеральной проверки; анализ первичных документов о

финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков и их отбор для проведения выездного контроля; внедрение прогрессивных автоматизированных методов планирования и сопровождения выездных налоговых проверок).

Поэтому основной путь повышения результативности налогового контроля – это переход к информационным технологиям, позволяющим выявлять с высокой степенью вероятности тех налогоплательщиков, у которых возможность обнаружения нарушений налогового законодательства является максимальной и предполагаются значительные объемы доначисления налогов и иных обязательных платежей.

В целях эффективного отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок акцент должен быть сделан на углубленном предпроверочном анализе результатов финансово-хозяйственной деятельности и определении «зон риска» налоговых правонарушений.

Как показало изучение практики налогового контроля, в настоящее время процедуры предпроверочного анализа в той или иной степени применяются всеми налоговыми инспекциями в рамках подготовки к проведению выездной проверки. Однако, методические подходы к данным мероприятиям не носят системного характера и определяются в значительной мере, исходя из опыта и знаний осуществляющих его налоговых инспекторов. При этом само понятие «предпроверочный анализ» не закреплено в налоговом законодательстве, поэтому становится неясной правомерность и возможность проведения налоговыми инспекторами тех или иных мероприятий налогового контроля, связанных с подготовкой выездных налоговых проверок.

Недостаточная урегулированность процедур, связанных с проведением предпроверочного анализа в налоговом законодательстве и в инструктивных документах ФНС России, отсутствие единых требований к его организации и непроработанность соответствующего методического аппарата подчеркивают необходимость закрепления понятия «предпроверочный анализ» в Налоговом кодексе и определения правовых оснований его проведения.

На наш взгляд, под предпроверочным анализом следует понимать автоматизированный процесс анализа информации о налогоплательщиках, позволяющий обнаруживать проблемные участки в его деятельности, выявлять «зоны риска» совершения налоговых правонарушений и на этой основе определять сроки и объемы проведения мероприятий налогового контроля, а также разрабатывать общую стратегию предстоящей налоговой проверки.

Налоговые риски могут возникать на всех этапах проведения налоговых проверок: на стадии планирования, проведения и реализации результатов, что позволяет выделить три типа рисков.

Первый тип налоговых рисков связан с неэффективной системой планирования выездных налоговых проверок и проведением мало результативных проверок у добросовестных налогоплательщиков.

Второй тип рисков заключается в том, что, даже включив в план проведения проверок исключительно недобросовестных налогоплательщиков, налоговые органы не смогут выявить налоговые правонарушения в деятельности налогоплательщиков.

Третий тип рисков состоит в невозможности доказать выявленные в ходе выездных налоговых проверок нарушения налогового законодательства, то есть в снижении показателя успешности контрольных мероприятий, предполагающего полноту взыскания до начисленных платежей (Тютюгина А. В.) [51, С. 12].

Классификацию рисков, существующих на каждом из этапов проведения выездных налоговых проверок, можно представить в виде следующей схемы (Рисунок 11).

Высокая вероятность возникновения рисков на любом из этапов проверки требует тщательного изучения причин их образования, оценки возможных неблагоприятных последствий и разработки комплекса мероприятий по их предотвращению и минимизации.

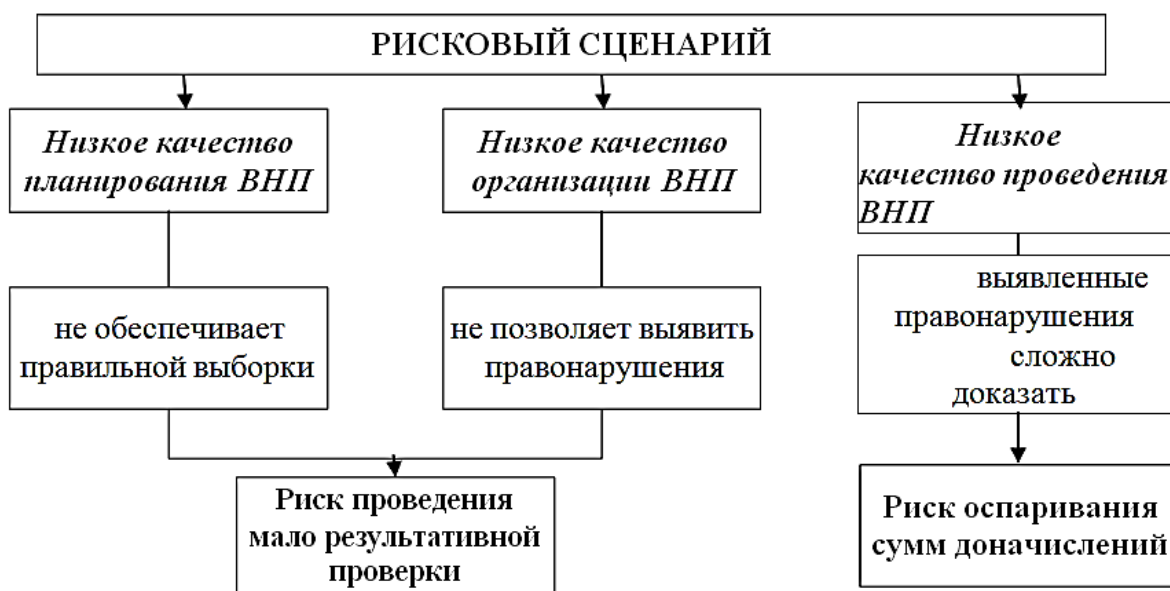


Рисунок 11 – Виды рисков, возникающих на разных этапах налоговых проверок [51]

Следовательно, управление налоговыми рисками в налоговых органах должно быть представлено совокупностью последовательных действий, направленных на идентификацию, комплексную оценку вероятности возникновения рисков ситуаций, отслеживание влияния риск образующих факторов и предвидение последствий принятого управленческого решения с целью минимизации негативного воздействия на уровень налоговых поступлений в бюджетную систему страны.

Для повышения эффективности контрольной деятельности налоговых органов нами предлагается методика выявления и минимизации налоговых рисков в процессе планирования и проведения налоговых проверок. Она предполагает последовательное выполнение следующего алгоритма (Рисунок 12).

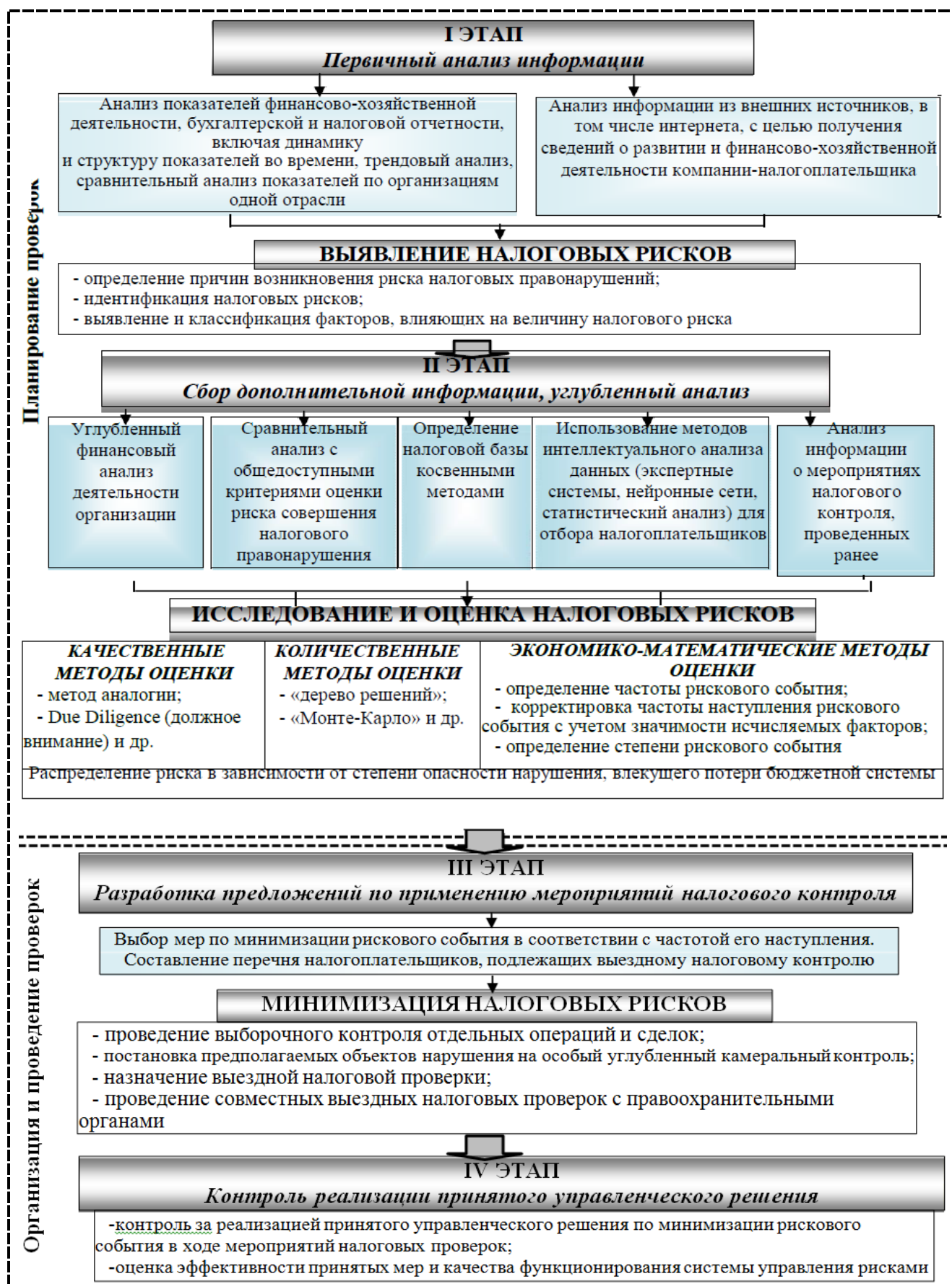


Рисунок 12 – Алгоритм выявления и минимизации налоговых рисков в процессе планирования и проведения налогового контроля

Первый этап – проведение анализа деятельности организации-налогоплательщика на основе показателей бухгалтерской и налоговой отчетности: сопоставление отдельных показателей отчетности с аналогичными показателями предыдущего периода; проверка логической связи между отдельными отчетными и расчетными показателями, необходимыми для исчисления налоговой базы; взаимоувязка налоговых баз, показанных в налоговых декларациях по различным налогам, а также увязка их с данными баланса.

Также анализируются показатели финансово-хозяйственной деятельности, отражающие наличие, размещение и использование финансовых ресурсов предприятия: анализ прибыльности хозяйственной деятельности; анализ финансовой устойчивости; анализ деловой активности; анализ ликвидности и рыночной устойчивости и др.

По каждому налогоплательщику следует проводить как индивидуальный анализ, путем сравнения показателей отчетности за разные периоды, так и общий, предполагающий сопоставление основных показателей его финансово-хозяйственной деятельности с определенным эквивалентом (базой сравнения) внутри определенной группы (по отраслям, видам выпускаемой продукции, численности персонала и др.). При этом должны быть учтены возможности произведенных реорганизационных процессов (слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование), изменений, связанных с применением учетной политики, и методологии по исчислению налогов (предоставление льгот, изменение ставок и др.).

Оценку результатов сравнения значений конкретных показателей следует осуществлять методами динамической (исследование развития организации во времени, отражает характер и направления его изменений) и статистической (характеристика состояния объекта на данный момент времени) оценок. При этом важно выбрать и сконцентрировать внимание на наиболее сомнительных аспектах, анализировать только те моменты, которые указывают на возможные ошибки в расчетах налоговой базы.

Проведенный анализ позволит выявить предполагаемые риски совершения налоговых правонарушений налогоплательщиками, установить причины их возникновения и провести идентификацию в зависимости от степени вероятных потерь бюджетной системы.

На втором этапе анализируются результаты проведенных камеральных, тематических, встречных и выездных проверок за предыдущие периоды, сопоставляются данные о финансово-хозяйственной деятельности, предоставленные налогоплательщиком, с данными, полученными от соответствующих государственных структур, определяется степень соответствия данных о деятельности налогоплательщика, полученных из разных источников.

В целях углубленного изучения финансово-экономической деятельности налогоплательщика должны быть исследованы следующие показатели:

- исчисленные налоговые платежи и их динамика (для выявления налогоплательщиков с уменьшающейся суммой начислений налоговых платежей);
- уплаченные налоговые платежи по каждому виду налога (сбора) и их динамика (позволяет контролировать полноту и своевременность перечисления налоговых платежей в бюджет);
- отклонение показателей финансово-хозяйственной деятельности текущего периода от определенного эквивалента (позволяет выявить существенные и резкие изменения показателей финансово-хозяйственной деятельности по сравнению с аналогичными показателями за предыдущие периоды или же отклонение от среднестатистических показателей отчетности аналогичных хозяйствующих субъектов за определенный промежуток времени);
- структура бухгалтерского баланса и его ликвидность (с целью выявления всех произошедших изменений),
- финансовая устойчивость организации.

Такой анализ позволяет выявлять противоречия между сведениями, содержащимися в представленных налогоплательщиками документах, и (или) несоответствие информации, которой располагает налоговый орган.

При этом всех налогоплательщиков целесообразно разделить на соответствующие категории, к каждой из которых применимы определенные критерии оценки риска совершения налогового правонарушения, представленные в Концепции планирования выездных налоговых проверок:

- организации;
- индивидуальные предприниматели (на общем режиме);
- плательщики единого сельскохозяйственного налога;
- налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения;
- плательщики единого налога на вмененный доход.

Это позволит сформировать перечень налогоплательщиков, имеющих значения критериев, близкие к пороговым, по каждой из представленных категорий. При этом если рассматривать всю совокупность критериев, как 100% величину, то каждый из составляющих ее критериев будет иметь определенный удельный вес, исходя из его значимости для обозначенных категорий налогоплательщиков. Такой подход позволит сформировать картотеку рисков совершения налогового правонарушения налогоплательщиком и оценить их величину.

В Таблице 11 представлены предлагаемые показатели удельных весов каждого критерия по категориям налогоплательщиков. При этом увеличивается удельный вес того критерия, который играет более важную роль при принятии решения о включении налогоплательщика в план выездных проверок. Так, для налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы, основной критерий – соответствие показателей налогоплательщика установленным в НК РФ значениям.

Таблица 11 – Предлагаемые показатели удельных весов критериев налогового риска по категориям налогоплательщиков

Категория налогоплательщика	Удельный вес критерия, %											
	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	K11	K12
Организация	10	10	10	10	10			10	10	10	10	10
Предприниматель (наобщемрежиме)	15		10		10		20	10	10	15		10
Плательщик ЕСХН					15	40		10	10	15		10
Налогоплательщик, применяющий УСНО					15	40		10	10	15		10
Плательщик ЕНВД					15	40		10	10	15		10

Общий размер налогового риска для налогоплательщика определяется как сумма произведений значения каждого критерия и соответствующей ему величины налогового риска. Подсчитав общий размер налогового риска для налогоплательщиков (отдельно для каждой категории), можно сгруппировать их по полученным значениям и использовать при планировании выездных налоговых проверок, выбирая тех налогоплательщиков, риск у которых наиболее высокий.

Маркерами риска налоговых правонарушений могут быть признаны следующие операции, производимые налогоплательщиками:

- нетипичные сделки для данного вида деятельности или обычных операций плательщика, в том числе разовые, или совершаемые в конце налогового периода на значительную сумму;
- сделки, сущность которых противоречит их форме, что дает основания для переквалификации сделки либо признание ее мнимой;
- сделки, осуществленные необычным для данного типа операций способом, например, оплата наличными либо с использованием правовых инструментов прекращения обязательств (зачет встречных требований, уступка прав требования, оплата векселем);
- неоправданно высокая доля сделок с отдельными контрагентами;
- длительное отсутствие расчетов по совершенным сделкам или осуществление расчетов не денежными средствами;

- заведомо убыточные сделки либо сделки с минимальной рентабельностью;
- сделки в которых цена явно отклоняется от рыночной в большую или меньшую сторону;
- сделки по оказанию услуг нематериального характера с неявным результатом (маркетинговые, информационные, консультационные, транспортные услуги);
- сделки с контрагентами, имеющими оффшорных бенефициаров (Поролло Е. В.) [44, с. 116-117].

Своевременному обнаружению налоговых рисков во многом будет способствовать возможность применения косвенных методов определения налоговой базы и ее сравнение с величиной, указанной налогоплательщиком в представленной налоговой декларации. Такой метод давно активно используется налоговыми органами многих западных стран.

Например, в Германии получили распространение методы исчисления налогооблагаемой базы на основе документов, большая часть которых с налогообложением напрямую не связаны (Сашичев В. В.) [47, С. 77]:

1. Общего сопоставления имущества. В его основе лежит сопоставление имущественного прироста и производственного (или личного) потребления с продекларированными доходами за отчетный месяц. При обнаружении прироста имущества, источники которого достоверно не подтверждены, налоговые органы могут предположить о необоснованном сокрытии доходов проверяемого налогоплательщика;

2. Сопоставления доходов с помощью учета денежного оборота. Является разновидностью предыдущего метода, но в данном случае сравниваются израсходованные денежные средства и денежные средства, остающиеся у налогоплательщика после обложения налогами. Если первый показатель выше, то у налоговых органов появляются основания полагать, что налогоплательщик занизил свои доходы на сумму разницы;

3. Анализ производственных запасов. Предполагает сопоставление объема продаж, отраженного в отчетности, с затратами на производство.

На сегодняшний день в России возможность косвенного определения налоговой базы ограничена действующим законодательством, не позволяющим налоговым органам использовать какие-либо сведения о налогоплательщике при ее определении помимо содержащихся в бухгалтерской отчетности и в налоговых декларациях, что требует дальнейшего урегулирования данного вопроса.

Вместе с тем, анализ налоговой базы с использованием информации из внешних источников более эффективен при наличии вероятности сокрытия доходов от налогообложения. Так, проверяющий, владея информацией, например, о соотношении расхода на единицу продукции и объемах фактического потребления ресурсов, может рассчитать количество предполагаемой произведенной продукции из такого количества затраченных ресурсов. Аналогичным образом такой подход можно применить к ситуации, когда есть предположение, что налогоплательщик завышает свои расходы. Но при этом надо учитывать, что в этом случае расходы могут зависеть и от объективных факторов, таких как увеличение арендной платы, приобретение нового имущества и т. д.

Как отмечается в работах зарубежных ученых – А. Хансфорда, Дж. Хасселдина и др. – в последнее время налоговые службы ряда зарубежных стран для отбора налогоплательщиков используют метод интеллектуального анализа данных (Hansford A., Hasseldine J.) [82], что было бы уместно применять и в отечественной практике.

Основное назначение этих методов – автоматизированный поиск ранее неизвестных закономерностей в базах данных, хранящих информацию о деятельности организаций, и использование добытых знаний при принятии решений. К этим методам относятся экспертные системы, нейронные сети, отбор налогоплательщиков по результатам статистического анализа.

Экспертные системы основаны на автоматизации процедур, в основе которых лежит использование некоторого набора правил для отбора налоговых деклараций (например, значений конкретных полей в налоговой декларации). В настоящее время подобную практику используют в своей работе самые опытные налоговые инспектора. Разработка автоматизированных программ, основанных на данном подходе, позволит внедрить практику экспертного анализа повсеместно. При этом в качестве источников информации будут выступать данные по налоговым декларациям, о проведенных проверках, о структуре получаемых доходов в той местности, где зарегистрирован налогоплательщик. Автоматизированные экспертные системы позволят оценить информацию и выставить налогоплательщикам «оценки» – стоит их проверять или не стоит и каких доначислений можно ожидать.

Другой метод интеллектуального анализа данных – нейронные сети, представляющие собой модель искусственного интеллекта. То есть, эти программы могут самонастраиваться на последовательность входных данных (обучающую выборку). В качестве «учебного» файла может использоваться информация по результатам прошлых проверок и данные из налоговых деклараций проверенных налогоплательщиков. Результатом настройки является ожидаемая (заданная) реакция на данные, поступающие на вход при совпадении присущих им характеристик с обучающей выборкой, и иная реакция на данные, обладающие другими свойствами (Nascimento F.A.M., Lehnen F., Moré M.V., Leizer S.A.) [83].

При отборе претендентов для проведения налоговых проверок на вход «обученной» нейронной сети подаются параметры налогоплательщиков, при этом определяются те из них, которые обладают такими же характеристиками, что и обучающая выборка. Так, все налогоплательщики делятся на две группы: вероятность обнаружения нарушений у которых высокая, и те, по которым вероятность нарушений мала.

Анализ данных о налогоплательщике с помощью статистических методов, например регрессионного или дискриминантного анализа, позволяет

определить сулит ли проверка данного налогоплательщика доначисления или нет. Например, как отмечает Б. Вуд, в Федеральном налоговом управлении США строят специальный массив данных по результатам особо тщательных проверок случайных стратифицированных (разделенных) выборок предприятий малого и среднего размера, проводимых в рамках программы «Измерение законопослушности налогоплательщика». Отобранные налогоплательщики разбиваются на группы по основному источнику дохода, по размеру дохода или размеру фирмы. Затем с помощью статистических методов строится математическая формула, представляющая собой функцию от показателей, указываемых налогоплательщиком в налоговой декларации, и определяющая вероятность того, приведет проверка данного конкретного налогоплательщика к доначислениям или нет (WoodB.) [84].

Для упрощения анализа вероятности наступления рискового события целесообразно закрепление за каждым налоговым инспектором определенного количества налогоплательщиков, показатели экономической деятельности которых он должен периодически отслеживать. Это позволит налоговым органам наблюдать за организацией в течение определенного времени, владеть оперативной информацией о ее работе на данный момент, и в случае значительного отклонения текущих показателей от средних за период включить ее в план выездных проверок. Тем самым у налоговых органов появится возможность на ранних этапах предотвратить налоговое правонарушение либо своевременно его обнаружить.

Таким образом, предлагаемая методика планирования и проведения налоговых проверок позволит сконцентрировать усилия налоговых органов на проверках налогоплательщиков с наиболее высокой вероятностью совершения налоговых правонарушений.

Результатами ее применения будут являться:

- установление сфер экономической деятельности налогоплательщиков, в которых выявление налоговых нарушений наиболее вероятно;

– оценка риска совершения налогоплательщиком нарушения налогового законодательства, а также предполагаемый размер неуплаченных налогов;

– разработка общей стратегии предстоящей налоговой проверки и детального подхода к характеру, срокам проведения и объему контрольных мероприятий и т.д.

Реализация разработанной методики выявления и минимизации налоговых рисков в процессе планирования и проведения налоговых проверок будет способствовать своевременному выявлению сокрытой налоговой базы и недостоверной информации при расчете налогов, сократит количество безрезультативных проверок. Она позволит налоговым органам концентрировать усилия при контрольных мероприятиях на налогоплательщиках, относящихся к категории повышенного риска совершения налоговых правонарушений, вероятность обнаружения нарушений у которых наиболее высокая, что в целом призвано способствовать минимизации издержек на проведение налоговых проверок и увеличению налоговых поступлений в бюджетную систему. Кроме того, управляя налоговыми рисками, легче сохранить и поддержать баланс интересов налоговых органов и налогоплательщиков, что дает возможность перейти к принципиально новой модели их взаимодействия, ориентированной на оптимизацию и гармонизацию налоговых отношений.

3.2 Совершенствование результативности налогового контроля за уплатой НДС

Реформирование НДС, на наш взгляд, должно происходить по следующим направлениям:

1. дальнейшее улучшение налогового администрирования, его автоматизация для снижения возможностей допущения ошибок пользователями (развитие электронных счетов-фактур через специальные сервисы, полноценная и правильная информация в Интернет о контрагентах для безошибочного ввода

данных), развитие применения таких передовых форм налогового контроля как налоговый мониторинг для крупных предприятий (раздел V.2 НК РФ);

2. освобождение большого количества малых предприятий, некоммерческих организаций от обязанностей уплаты НДС (сейчас предельная выручка в 3 млн. рублей в квартал для освобождения, а также 120 тыс.руб. в год – для применения УСН, если по нормам гл.26.2 НК РФ организация может ее применять), предполагается предельную выручку для освобождения от обязанности уплаты НДС увеличить до более высокого уровня (хотя бы в 2 раза), и это снизит объем информации в системах налогового контроля, количество допускаемых ошибок за счет неучастия в данной системе таких организаций;

3. унифицировать НДС в пределах ЕАЭС, постепенно приближаясь к единой информационной системе, единым ставкам и механизму взимания, чтобы упростить процедуру продажи товаров между странами, приблизить ее к «внутренней» реализации без необходимости заявительного возмещения НДС и прочих сложных моментов, которые имеются сейчас;

4. усовершенствовать процедуры возмещение НДС по экспорту (ставке 0%), в частности, оптимальным было бы стимулирование развития экспортных компаний (посредников), для которых экспорт стал бы основным видом деятельности практически единственным видом реализации (с единой ставкой 0%), что облегчило бы ведение налогового учета (не требовалось бы вести его отдельно по разным ставкам), облегчило бы проверку, а, соответственно, была бы возможность ускоренной проверки заявлений таких организаций с возмещением им уплаченного поставщикам НДС (Рисунок 13).



Рисунок 13 – Предложения по реформированию НДС

Таким образом, можно сказать, что на сегодняшнем этапе вряд ли актуальными будет вопрос отмены НДС с заменой его налогом с продаж, либо вопрос снижения ставки НДС, поскольку в условиях кризиса снижаются бюджетные доходы в реальном выражении, и вряд ли для экономики от этого можно ожидать позитивный эффект. При этом, и повышение ставки НДС, даже Направления реформирования НДС в России Совершенствование налогового администрирования Унификация налоговых ставок со странами ЕАЭС (единые ставки на всем едином экономическом пространстве, единый механизм взимания) Развитие АСК НДС-3 и сервисов, направленных на повышение качества информации Развитие налогового контроля (налоговый мониторинг) Уменьшение числа плательщиков НДС (для снижения ошибок и нагрузки, связанной с администрированием) Унификация систем контроля и администрирования со странами ЕАЭС Снижение сроков возмещения НДС по экспорту (напр., для чисто экспортных организаций) при снижении ставок прямых налогов и страховых взносов, также опасно для современной

российской экономики. Наиболее оптимальным будет развитие и совершенствование системы налогового администрирования и контроля при унификации ставок, механизма расчета налога, систем администрирования и контроля с другими странами ЕАЭС, и это должно решить значительную часть имеющихся проблем с применением НДС в России.

К мерам упрощения и ускорения возмещения налога из бюджета РФ относится отмена порядка определения налоговой базы «по оплате» (с 01.01.2006 г.). Моментом определения налоговой базы для всех налогоплательщиков является день отгрузки (передачи) товаров (услуг, работ), имущественных прав (ст. 167 НК РФ) [1].

Для получения налогового вычета по НДС (ст. 172 НК РФ) необходимо выполнение следующих условий:

1. товары (услуги, работы), имущественные права приобретены для операций, облагаемых НДС;
2. товары (услуги, работы), имущественные права приняты к учету;
3. имеется должным образом оформленный счет-фактура поставщика, в котором сумма НДС выделена отдельной строкой.

Теоретически, введение момента определения налоговой базы по дате отгрузки в совокупности с возможностью принимать к вычету НДС независимо от уплаты налога поставщику дает равновесный эффект.

Однако действующий порядок принятия НДС к вычету является «питательной средой» для активизации недобросовестных налогоплательщиков. Необходимо ужесточить порядок принятия сумм входного НДС к налоговому вычету. Так как новые правила позволяют недобросовестным налогоплательщикам при необходимости оформить задним числом накладную, акт выполненных работ или оказанных услуг, а также счет-фактуру, по согласованию с поставщиками.

Таким образом, появляется возможность перераспределять вычеты входного НДС между налоговыми периодами.

Одни налогоплательщики предпочтут прибегнуть к помощи организаций-однодневок, которые «поставят» фиктивные товары (работы, услуги) на любые суммы, выставив счета-фактуры, накладные, акты с нужными датами. Другие налогоплательщики выберут в партнеры компании, у которых в необходимых налоговых периодах сложился НДС к возмещению из бюджета.

Данными фирмами могут выступать:

- экспортеры, заявившие весь уплаченный поставщикам входной НДС к вычету;
- производители продукции, облагаемой НДС по ставке 10%, у которых сырье для производства облагается по ставке 18%;
- другие.

Потенциальные участники рассматриваемых «схем» могут предоставить налогоплательщику необходимые для налогового вычета суммы входного НДС в том налоговом периоде, в котором много неоплаченных отгрузок.

Программное обеспечение АСК НДС–3 в настоящее время не может обнаружить данные «схемы» по занижению налогооблагаемой базы.

Например, фирма «Третье тысячелетие» на ОСНО покупает у другой фирмы «Александрия» на ОСНО товары (работы, услугу). Для этого были подготовлены фиктивные документы (счет-фактура, УПД). Цена «поставки» фиктивных товаров (работ, услуг) гораздо меньше цены, указанной в самом документе. Фирма «Третье тысячелетие» заявляет на вычет данный документ. Фирма «Александрия» тоже отражает данный документ в декларации (в том числе – в книге продаж). Программное обеспечение АСК НДС–3 не обнаружит расхождений. Так как в законодательстве нет обязательного условия применения налогового вычета по НДС только в размере фактической оплаты, задолженность фирмы «Третье тысячелетие» перед фирмой «Александрия» никогда не будет погашенной. Следовательно, по истечении срока исковой давности (трех лет) фирма «Третье тысячелетие» спишет задолженность в прочие доходы. Но для того, чтобы не платить налог на прибыль с данной

суммы, просто ликвидирует фирму, либо снова прибегнет к фальсификации сделки для увеличения расходов (Рисунок 14).

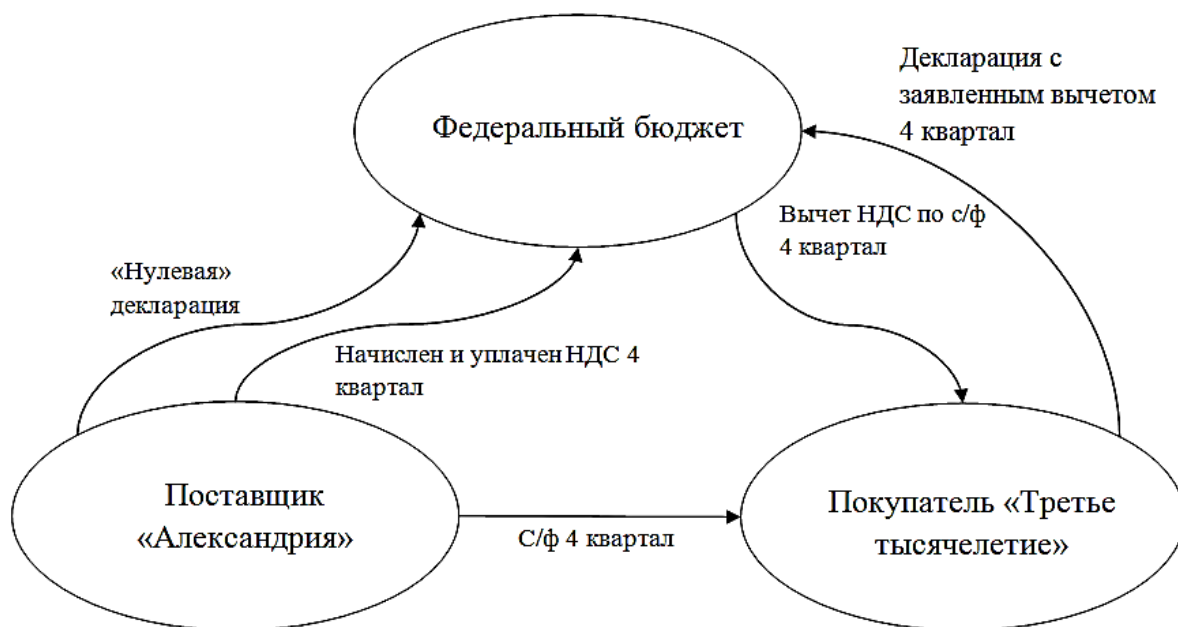


Рисунок 14 – Схема с занижением налогооблагаемой базы по НДС

Так как кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками в большинстве случаев включает в себя НДС. Как правило, эта сумма НДС уже принята к вычету из бюджета. Согласно п. 3 ст. 170 НК РФ принятый ранее к вычету НДС не подлежит полному или частичному восстановлению при списании задолженности. Перечень операций, подлежащих восстановлению по НДС, имеет закрытый характер и не подлежит расширенному толкованию. Таким образом, оснований для восстановления НДС в рассматриваемой ситуации нет (согласно письма Минфина РФ от 21.06.2013 г. № 03-07-11/23503) и, следовательно, исходя из вышеперечисленного, в бюджете образуется убыток в размере предоставленного ранее вычета фирме «Третье тысячелетие» и неуплаты налога на прибыль.

Во избежание вышеназванной ситуации, целесообразно внести изменения в НК РФ в части обязательных условий к принятию налогового вычета по НДС.

Предполагаемая редакция статьи 172 НК РФ:

– ввести новый абзац в пункт 1 статьи 172 НК РФ: «Вычетам подлежат, если иное не предусмотрено настоящей статьей, только суммы налога, исчисленные налогоплательщиком в пределах оплаченных сумм при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации, либо фактически уплаченных ими при ввозе товара на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей и при наличии соответствующих первичных документов»;

– дополнить пункт 6 статьи 172 НК РФ после слов «Вычеты сумм налога, указанных в пункте 8 статьи 171 настоящего Кодекса, производятся с даты отгрузки соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав в размере налога, исчисленного со стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав» фразой «в пределах оплаченных сумм»;

– дополнить пункт 7 статьи 172 НК РФ после слов «При определении момента определения налоговой базы в порядке, предусмотренном пунктом 13 статьи 167 настоящего Кодекса, вычеты сумм налога осуществляются в момент определения налоговой базы» фразой «в пределах оплаченных сумм».

Рассмотрим положительные последствия изменения законодательства в рамках данного предложения на условном примере.

У фирмы «Третье тысячелетие» на ОСНО в 3 квартале начислен к уплате НДС в размере 6000 тыс. руб. Чтобы не платить данную сумму НДС фирма «Третье тысячелетие» решает фиктивно приобрести документ на покупку станка за 25 млн. руб. у фирмы «Александрия». В итоге НДС к уплате остается: 6000 тыс. руб. – 5000 тыс. руб. = 1000 тыс. руб.

Фирма «Третье тысячелетие» платит 1000 тыс. руб. в бюджет вместо 6000 тыс. руб. Цена изготовления поддельных документов составляет 7% (условно 1500 тыс. руб.) от общей суммы заявленной в документе. В общей сложности

расходы фирмы «Третье тысячелетие» вместо 6000 тыс. руб. составили на 4,5 млн. руб. меньше.

В связи с тем, что фирма «Александрия» тоже уменьшит налогооблагаемую базу для вычисления НДС вычетами по НДС с помощью других аналогичных фирм, или вовсе не отразит данные начисления, бюджет получит убыток на сумму 5 млн. руб. А если применять предлагаемые выше условия по применению к вычету НДС, то фирма «Третье тысячелетие» смогла бы получить вычет только в том размере, в котором оплатила за них, т.е. всего 300 тыс. руб. (по счет-фактуре на аванс выданный).

Визуализация схем действия при выплате фирмой «Третье тысячелетие» «аванса» фирме «Александрия» при отгрузке в кварталах получения аванса или полной оплаты приведена на Рисунках 15, 16.

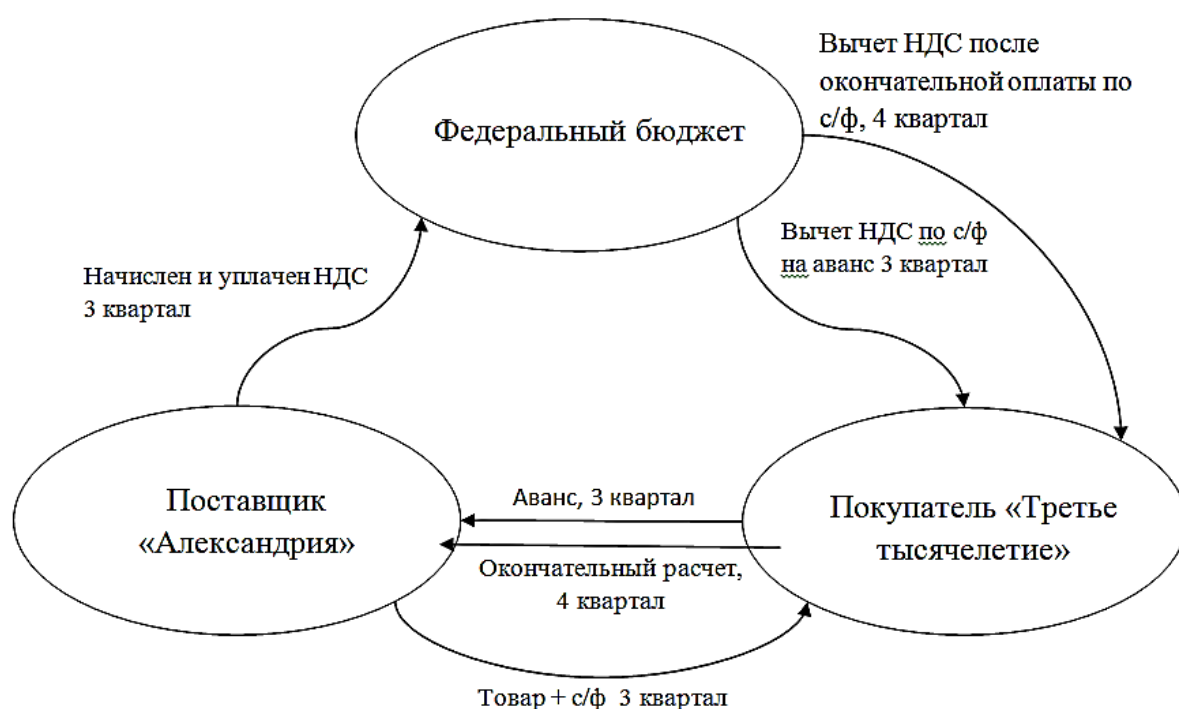


Рисунок 15 – Схема получения вычета по НДС (при отгрузке в квартале получения аванса)

Так как фирма «Третье тысячелетие» выгоды не получила (при двух раскладах оплатила бы НДС в размере 300 тыс. руб. либо в бюджет, либо фирме «Александрия» (с дополнительными расходами в 1200 тыс. руб. за

фиктивные документы), поэтому не стала бы прибегать к использованию услуг по подделке документов фирмы «Александрия», отчисления в бюджет увеличились на 5700 тыс. руб.

Таким образом, отчисления в бюджет по НДС увеличиваются на 6000 тыс. руб., и очередная схема по незаконному уменьшению налогооблагаемой базы перестает быть актуальной.



Рисунок 16 – Схема получения вычета по НДС (при отгрузке в квартале получения полной оплаты)

Внесение вышеописанных изменений позволит реализовать на практике такой механизм исчисления НДС, который будет препятствовать злоупотреблению с занижением налогооблагаемой базы с привлечением подставных фирм.

Следует подчеркнуть, что предлагаемые изменения нацелены исключительно на то, чтобы пресечь ситуацию, при которой была заключена фиктивная сделка с целью незаконного занижения налогооблагаемой базы по НДС, а также в части исчисления налога на прибыль, а следовательно, уменьшения поступлений в Федеральный бюджет РФ.

После внесения изменений в законодательство моментом возникновения налоговой базы будет выступать факт отгрузки, но для принятия к вычету суммы налога, предъявленной налогоплательщику, необходимо будет соблюдение четвертого условия – факт оплаты. Благодаря данному изменению снижается риск возникновения фиктивных сделок по уменьшению налогооблагаемой базы, и как следствие, уменьшения доли налоговых вычетов по НДС происходит увеличение бюджета РФ за счет поступления реальных денежных средств.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налоговая система Российской Федерации будет эффективной лишь в том случае, если она будет стимулировать рост и развитие экономики в стране [18, С. 7–8]. Налоговый контроль в России должен совершенствоваться и служить повышению эффективности контрольной работы с учетом положительного отечественного и зарубежного опыта в данной области.

Общий подход к организации налогового контроля в развитых странах осуществляется согласно принципу эффективности, т. е. контроль должен быть экономически целесообразен, а средства на его организацию должны соответствовать целям.

В рамках практического внедрения изменений в налоговое законодательство методов и способов проведения налогового контроля в настоящее время в отечественной науке актуализируются вопросы, рассматриваемые с учетом специфики исторического становления, введения новых информационных методов налогового контроля. Это требует по-новому осмыслить проблемы и противоречия, сложившиеся в период становления налогового контроля в России, обращая особое внимание на уязвимые места и стремясь избегать ошибок при внесении изменений в Налоговый кодекс РФ.

Целью исследования было изучение механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности РФ.

При достижении цели решены следующие задачи исследования:

1. Изучены теоретические основы налогового контроля как элемента обеспечения экономической безопасности.
2. Проведен анализ налогового контроля в РФ.
3. Разработаны предложения по совершенствованию налогового контроля (совершенствование методики выявления налоговых рисков при проведении налогового контроля; предложения по дополнению условий принятия к вычету НДС).

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1 Налоговый кодекс Российской Федерации (ред. от 27.11.2018). – [Электронный ресурс] // Портал «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

2 Послание Президента Федеральному Собранию [Электронный ресурс] // Официальный сайт Президента России. – Режим доступа: <http://www.kremlin.ru/events/president/news/53379> (дата обращения: 21.05.2019).

3 Приказ ФНС России от 25.12.2006 N САЭ-3-06/892 (ред. от 23.07.2012) «Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению Акта налоговой проверки» (Зарегистрировано в Минюсте России 20.02.2007 N 8991) [Электронный ресурс] // Портал «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66384/.

4 Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333 (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» [Электронный ресурс] // Портал «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/.

5 Принципы Стратегии экономического развития России до 2030 года (разработана ТПП РФ) // ПравдаИнформ. – Режим доступа: <http://trueinform.ru/modules.php?name=Laid&sid=5869>.

6 Федеральный закон «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» от 06.06.2005 N 58-ФЗ (последняя редакция) [Электронный ресурс] // Портал «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_53827/.

7 Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» от 27.07.2006 N 137-ФЗ (последняя редакция) [Электронный ресурс] // Портал «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61787/.

8 Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» от 04.11.2014 № 348-ФЗ (последняя редакция) [Электронный ресурс] // Портал «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_170540/.

9 Федеральный закон от 26.12.2008 г. № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного и муниципального контроля» [Электронный ресурс] // Портал «Российская газета». – Режим доступа: <https://rg.ru/2008/12/30/prava-kontrol-dok.html>.

10 Абакарова, Р. Ш. Роль налогового администрирования в обеспечении налоговой безопасности / Р.Ш. Абакова // Теория и практика общественного развития. – 2016. – №12. – С. 126–127.

11 Административная юрисдикция налоговых органов / под ред. М. А. Лапиной. – М.: ВГНА Минфина России, 2012. – 346 с.-2

12 Айтхожина, Г. С. Совершенствование процедур планирования налоговых проверок / Г. С. Айтхожина // Вестник Омского университета. – Омск. – 2014. – № 3. – С. 93 – 97.

13 Алешин, В. А. Системная парадигма обеспечения налоговой безопасности России и ее регионов. / В. А. Алешин, В. Н. Овчинников, Э. А. Челышева // Terraeconomicus. – 2017. – т. 10. – № 1. – С. 20–26.

14 Баташев, Р. В., Эльжуркаев, И. Я. Подходы к оценке эффективности налогового контроля на региональном уровне / И. Я. Эльжуркаев // Вестник Евразийской науки. – 2018. – № 3. – Т. 10. – С. 2–11.

15 Безруков, С. Г., Козырев, А. В. Сущность налогов и налогового контроля / С. Г. Безруков, А. В. Козырев // Известия УрГЭУ.– Екатеринбург. – 2015. – № 1 (57). – С. 47 – 52.

16 Бойко, Н. Н. Опыт иностранных государств в сфере налогового администрирования / Н. Н. Бойко // Политика, государство и право. 2015. № 4 (40) – С. 72–75.

17 Бородушко, Н. В. Налоговая безопасность: понятие и сущность / Н.В. Бородушко // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. - 2017. - № 2. – С. 108 – 112.

18 Боташева, Л. С., Салпагарова, Т. М. Нетрадиционные формы налогового контроля / Л. С. Боташева, Т. М. Салпагарова // Вестник науки и образования. – М. – 2016. – № 10 (22). – С. 47–50.

19 Брызгалин, А. В., Ильиных, Д. А. Налоговый контроль / А. В. Брызгалин, Д. А. Ильиных // Налоги и финансовое право. – 2011. – №5. – С. 39–44.

20 Гончаренко, Л. И. Современное состояние налогового администрирования по налогу на добавленную стоимость в России / Л.И. Гончаренко, Н.Г. Вишневская // Проблемы анализа риска. – 2017. – № 4.– С.6–13.

21 Журавлева, Н. А. Цифровая экономика как основа экономики высоких скоростей / Н.А. Журавлева // Транспортные системы и технологии. – 2017. – № 2 (8). – С. 47–49.

22 Задорожный, В. П. Влияние налоговых преступлений на систему финансового обеспечения государственной социально-экономической политики / В. П. Задорожный // Основы экономики, управления и права. – М. – 2012. – № 3 (3). – С.39–42.

23 Кашин, В. А. Совершенствование налогового контроля: опыт развитых стран / В. А. Кашин // Финансы. – 2016. – №11. – С. 27-30.

24 Каширова, А. В. Налоговая система Российской Федерации и антикризисные меры в сфере налогового регулирования / А. В. Каширова //

Государственное управление. Электронный вестник. – М. – 2011. – № 6 (27). – С. 2–18.

25 Конюхов, В. Ю. Цифровая экономика как экономика будущего / В. Ю. Конюхов, А. А. Харченко // Молодежный вестник ИрГТУ. – 2017. – № 3 (27). – С. 17–23.

26 Костюков, А. Н. Правовые аспекты обеспечения налоговой безопасности государства / А. Н. Костюков, К. В. Маслов // Вестник Омского университета. – 2015. – № 4. – С. 117–121.

27 Кузулгуртова, А. Ш. Применение форм и методов государственного контроля за налоговыми правонарушениями в России и некоторых иностранных государствах / А. Ш. Кузулгуртова // Финансы и кредит. – 2014. – № 5. – С. 69–73.

28 Куранова, Н. Н. Анализ и контроль налоговых поступлений в РФ / Н. Н. Куранова, И. В. Линькова // Государственный университет Минфина России, Финансовый журнал. – № 4. – 2017. – С. 123 –130.-24

29 Курбатов, Т. Ю. Налоговый контроль как вид внутреннего государственного финансового контроля / Т. Ю. Курбатов // Налоги. – 2016. – № 6. – С. 36–41.

30 Кухаренко, В. Б. Тютюрюков, Н. Н. Налоговые системы зарубежных стран: Учебное пособие. – М.: РАГС. – 2009.– 322 с.

31 Кучеров, И. И. Налоговое право России / И. И. Кучеров. – М.: ЮрИнфоР, 2015. – 360 с.

32 Кучеров, И. И. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / И. И. Кучеров, О. Ю. Судаков, И. А. Орешкин. – М. : Центр ЮрИнфоР.– 2017. – 256 с.

33 Кучеров, И. И. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / И. И. Кучеров, О. Ю. Судаков, И. А. Орешкин. – М. : Центр ЮрИнфоР. – 2001. – 256 с.

34 Линовицкий, Ю. А. Практика налогового контроля в зарубежных странах / Ю. А. Линовицкий // Налоги и налогообложение. – М. – 2009. – № 11.

– С. 40–44.

35 Малис, Н. И. Новые направления налогового контроля и доходная база бюджетов всех уровней / Н. И. Малис, Л. П. Грундел // Финансы. – 2014. – N 10. – С.45–50.

36 Матвеева, Т. Ю. Виды налогов / Т. Ю. Матвеева // Введение в макроэкономику. – «Издательский дом ГУ-ВШЭ», 2007. – 511 с.

37 Миронова, О. А. Налоговая безопасность: развитие теории, методологии, практики. / О.А. Миронова // Инновационное развитие экономики. – 2016. – № 3. – С. 90–97.

38 Мишенина, М.С. Налоговая безопасность и налоговое администрирование в системе мер обеспечения экономической безопасности / М.С. Мишенина, Л.В. Максимова // Академический вестник. – 2015. – № 2. – С. 239-241.

39 Нестеров, Г. Г. Налоговая безопасность в системе обеспечения экономической безопасности / Г. Г. Нестеров // Вестник экономической безопасности. – 2009. – № 7. – С.10–15.

40 Новоселов, К. В. Контроль налоговых органов за налогообложением прибыли организаций :дис. ... канд. экон. Наук :08.00.10 /Новоселов Константин Викторович. – Екатеринбург, 2005.– 195 с.

41 Ногина, О. А. Налоговый контроль: вопросы теории / О. А. Ногина. - СПб. : Питер. – 2015. – 159 с.

42 Пепеляев, С. Г. Налоги: реформы и практика : учеб.пособие / С.Г. Пепеляев. – М.: Стеле, 2015. – 157 с.

43 Перов, А. А., Толкушкин, А. В. Налоги и налогообложение : учебник для бакалавров / А. А. Перов, А. В. Толкушкин. – М. :Юрайт, 2013. – 996 с.

44 Поролло Е. В. Организационно-методические аспекты развития налогового контроля / Е. В. Поролло // Известия Юго-Западного государственного университета. Серия Экономика. Социология. Менеджмент. – 2014. – № 2. – С. 115-120.

45 Прохоров, Ю. В. Финансовый контроль как форма государственной власти / Ю. В. Прохоров // Вестник Международного института экономики и права. – 2013. – №. 3. – С. 65–72.

46 Савин, Д. А. Зарубежный опыт организации служб налогового контроля / Д. А. Савин // Сервис в России и за рубежом. – № 7 (34). – 2017. – С. 138–144.

47 Сашичев В. В. Опыт организации налоговых проверок в ФРГ и некоторые проблемы совершенствования процедур налогового контроля в России / В. В. Сашичев // Налоговый вестник. – 2007. – № 10. – С.77-78.

48 Смирнова, Е. Е. Налоговый контроль в цифровой экономике / Е.Е. Смирнова // Финансы. – 2017. – № 11. – С. 32–34.

49 Тимофеева, И. Ю. Налоговая безопасность государства, бизнеса и общества: концепция и методология. / И.Ю. Тимовеева. – М.: Академия, 2016. – 280 с.

50 Ткаченко, А. В. Практика применения института предварительного налогового контроля как инструмента налогового администрирования в современных странах / А. В. Ткаченко // Вестник науки и образования. – М. – 2016. – № 9 (21). – С. 53 –55.

51 Тютюгина А. В. Оценка и минимизация налоговых рисков, связанных с планированием и проведением выездных налоговых проверок / А. В. Тютюгина // Автореферат диссертации на соискание учёной степени кандидата экономических наук. – Иркутск, 2013. – 24 с.

52 Украинцева, А. И. Правовое регулирование налогового контроля в зарубежных государствах / А. И. Украинцева // Административное и муниципальное право. – 2014. – № 7.– С.37–41.

53 Финансовое право: учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. 5-е изд, перераб. и доп. – М.: Норма – 2016. – 752с.

54 Фирова, И. П., Титов, В. А., Демидова, М. Г. Угрозы и риски экономической безопасности, оказывающие влияние на управленческие решения в сфере налогообложения / И. П. Фирова, В. А. Титов, М. Г.

Демидова // Вестник Санкт–Петербургского университета МВД России. – Санкт–Петербург. – 2006. – № 4 (32). – С. 325–331.

55 Цветков, В. А., Шутьков, А. А., Дудин, М. Н., Лясников, Н. В. Совершенствование системы налогового администрирования в России / В. А. Цветков, А. А. Шутьков, М. Н. Дудин, Н. В. Лясников // Финансы: теория и практика. 2017. – № 6. –Т. 21. – С. 34 – 49.

56 Цвилий-Букланова, А.А. Налоговый контроль в системе обеспечения налоговой безопасности государства. / А.А. Цвилий-Букланова. – М.: Юрайт, 2014. – 332с.

57 Черник, Д. Г. Налоги иналогообложение : учебник для бакалавров / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелёв. – М.: Юрайт, 2013. – 393 с.

58 Шантрукова, Н. М. Налоговый контроль в системе финансового контроля: сущность, элементы / Н. М. Шантрукова // Современные научные исследования и инновации. – 2016. – № 5. – С. 10–14.

59 Шапиро, Л. Г. О способах совершения налоговых преступлений / Л. Г. Шапиро // Информационная безопасность регионов. – М. – 2016. – № 1 (22). – С. 57–60.

60 Шестакова, Н. Н. Налоговые проверки в системе налогового контроля / Н. Н. Шестакова // Социально-экономический и гуманитарный журнал Красноярского ГАУ. – Красноярск. – 2018. – № 1. – С. 15–27.

61 Щербакова, И. Г. Проблемы налогового администрирования НДС и пути их решения / И. Г. Щербакова // Вестник Удмуртского университета. – 2017. – Т.17. – Вып. 3. – С. 66–72.

62 Экономическая безопасность России. Общий курс: учебник / под ред. В. К. Сенчагова. – М.: Дело, 2005. – 896 с.

63 Экономическая безопасность хозяйственных систем : Учеб. для студентов вузов, обучающихся по направлению подготовки бакалавров и магистров «Экономики» и экон. специальностям подготовки дипломир. специалистов / [Колосов А. В., Кушлин В. И., Фоломьев А. Н. и др.]; Под общ. ред. А. В. Колосова; Рос. акад. гос. службы при Президенте Рос. Федерации. –

М. : Изд-во РАГС, 2001. – 445 с.

64 Брызгалин, А. В. Комментарий основных положений Налогового кодекса Российской Федерации / А. В. Брызгалин, В. М. Зарипов. - [Электронный ресурс]. – режим доступа: <https://spbib.ru/catalog/-/books/12254624-kommentariy-osnovnykh-polozheniy-nalogovogo-kodeksa-rossiyskoy-federatsii>.

65 Виды налоговых проверок. Таблица сравнительного анализа [Электронный ресурс] // Портал «Налоги и бухгалтерия: онлайн-журнал». – Режим доступа: <http://online-buhuchet.ru/vidy-nalogovykh-proverok-analiz/>.

66 Гринберг, Р. С. Стратегия 2030 – серьезный успех! [Электронный ресурс] // ПравдаИнформ. URL: <http://trueinform.ru/modules.php?name=Laid&sid=6086>.

67 Каргина, И. Н. Как повышение НДС в 2019 г. до 20% повлияет на экономику России [Электронный ресурс] / И. Н. Каргина // Студенческий: электрон.научн. журн. 2019. № 1(45). – Режим доступа: <https://sibac.info/journal/student/45/127264>.

68 Кормилицын, А. С. Объект и предмет налогового контроля / А.С. Кормилицын. – [Электронный ресурс]. – режим доступа: http://juristmoscow.ru/nalogovye-spory/stat_nal-sp/1663/.

69 Кормилицын, А. С. Формы и методы налогового контроля / А.С. Кормилицын. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://juristmoscow.ru/nalogovye-spory/stat_nal-sp/1663/.

70 Май, В. А. О налогах на богатых, неравенстве, повышении пенсионного возраста и Трампе [Электронный ресурс] // Налоги России. – Режим доступа: <http://www.taxru.com/blog/2017-01-30-24997>.

71 Методы налогового контроля [Электронный ресурс] // Портал «Студопедия». – Режим доступа: https://studopedia.su/10_18241_metodi-nalogovogo-kontrolya.html.

72 Налоговый контроль: понятие [Электронный ресурс] // Словарь терминов по курсу «Финансы, деньги и кредит. – М, 2011. – 52 с. – Режим доступа: <https://pandia.ru/text/77/206/80658.php>.

73 Нестеров, Г. Г. Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности/ Г.Г. Нестеров. - [Электронный ресурс]. – режим доступа: https://new-disser.ru/_avtoreferats/01005113726.pdf.

74 Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и плановый период 2019 и 2020 годов (проект) [Электронный ресурс] // Комитет Государственной Думы по бюджету и налогам. – Режим доступа: [http://komitet-bn.km.duma.gov.ru/upload/site7/ONBNiTTP_v_GD_03.07.17\(2\).pdf](http://komitet-bn.km.duma.gov.ru/upload/site7/ONBNiTTP_v_GD_03.07.17(2).pdf).

75 Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики Российской Федерации на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=119695.

76 Пономарева, О. И. (2017). АСК НДС-3:новый «комплекс слежения» за бизнесом // Регфорум29.07.2017. – Режим доступа: http://regforum.ru/posts/3260_ask_nds_3_novyuy_kompleks_slezheniya_za_biznesom

77 Поролло, Е. В. Налоговый контроль сущность и место в системе государственного финансового контроля / Е.В. Поролло. – [Электронный ресурс]. – режим обращения: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovyy-kontrol-suschnost-i-mesto-v-sisteme-gosudarstvennogo-finansovogo-kontrolya>.

78 Стратегии национальной безопасности Российской Федерации [Электронный ресурс] // Портал Consultant.ru. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_87685/d1fcf035bcf1df96d5e7b9950129df5461a23ed5/.

79 Федеральная налоговая служба [Электронный ресурс] // Официальный портал ФНС России. – Режим доступа: <https://www.nalog.ru/rn77/>.

80 Электронный сервис «Прозрачный бизнес» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://pb.nalog.ru/>.

81 Этапы и формы налогового контроля [Электронный ресурс] // Портал «Студопедия». – Режим доступа: https://studopedia.ru/3_194102_etapi-i-formi-nalogovogo-kontrolya.html.

82. Hansford A., Hasseldine J. Best practice in tax administration. Public Money and Management. 2002. № 22 (1). pp. 5-6.

83. Nascimento F.A.M., Lehen F., Moré M.V., Leizer S.A. GIF: A webbased system for tax management and fiscal intelligence applications to the municipal tax administration. ACM International Conference Proceeding Series. 2009. pp. 127- 133.

84. Wood B. Tax governance: the new priority in risk management. Chain Store Age. 2004. T. 80. № 9. С. 6.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ НЕКОТОРЫХ ГОСУДАРСТВ

№ п/п	Государство	Особенности налоговой системы	Примечания	Источник
А. Континентальная концепция системы бухгалтерского финансового и налогового учёта (Поролло Е. В., [77])				
1.	Германия	<ul style="list-style-type: none"> – ежегодная проверка отчетности; – аудит не реже чем один раз в четыре года – предприятие освобождается от аудита при фиксированной деятельности предприятия и отсутствии нарушений по результатам аудита 	<ul style="list-style-type: none"> – проверяются, в основном, крупные налогоплательщики; – налогообложение лиц, не занятых по найму 	<p>Ногина О.А. [41, С. 79–80]</p> <p>Боташева, Л. С., Салпагарова, Т. М. [18, С. 47–49]</p>
2.	Франция	– сложная система налоговых деклараций (ежегодная проверка, сверка с базой данных, пояснения налогоплательщиков);	– ежегодно проверяется около 60 тыс. деклараций	Курбатов, Т. Ю. [29, С. 39]
		– институт предварительного налогового регулирования	– Свод фискальных процедур Франции	Ткаченко А. В. [50, С. 53–55]
3.	Швеция	<ul style="list-style-type: none"> – система бухгалтерского финансового учета формируется и функционирует под сильным воздействием налогообложения; – бухгалтерская прибыль равна налогооблагаемой за исключением представительских расходов 	– налоговая база корректируется на сумму, превышающую предельный норматив представительских расходов	Поролло Е. В., [77]

№ п/п	Государство	Особенности налоговой системы	Примечания	Источник
Англо-американская концепция системы бухгалтерского финансового и налогового учёта (Поролло Е. В., [77])				
4.	Великобритания	<ul style="list-style-type: none"> – автоматическая обработка основной массы налоговых деклараций; – сортировка деклараций программой PREISE; – аудит сомнительных деклараций; – переход на систему самоначисления налогов; 	<ul style="list-style-type: none"> – Основой работы программы PREISE является обнаружение и оценка факторов риска; – анализируется информация со всех уровней и из всех баз данных; – поощряется содействие населения налоговым органам, честность налогоплательщиков 	<p>Курбатов, Т. Ю. [29, С. 36–41]</p> <p>Линовицкий Ю. А. [34, С. 40]</p>
5.	США, Канада	<ul style="list-style-type: none"> – два вида учета и учетных данных (налоговый учет и бухгалтерский учет); – прибыль, облагаемая налогом, исчисляется по данным бухгалтерского учета 	<ul style="list-style-type: none"> – налогоплательщик должен объяснить разницу между прибылью для целей бухгалтерского учёта и размером прибыли в целях налогообложения 	Савин, Д. А. [46, С. 138–144]
		– институт предварительного налогового регулирования (США)	– получение налогоплательщиком разрешения на сделку от налогового органа	Кухаренко, В. Б. Тютюрюков, Н. Н. [30, С. 144–146].
		– содействие налоговым органам со стороны населения	– лицам, оказавшим содействие налоговым органам	Кормилицын А. С. [20]

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

МЕТОДЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Методы налогового контроля приведены на Рисунке Б–1.

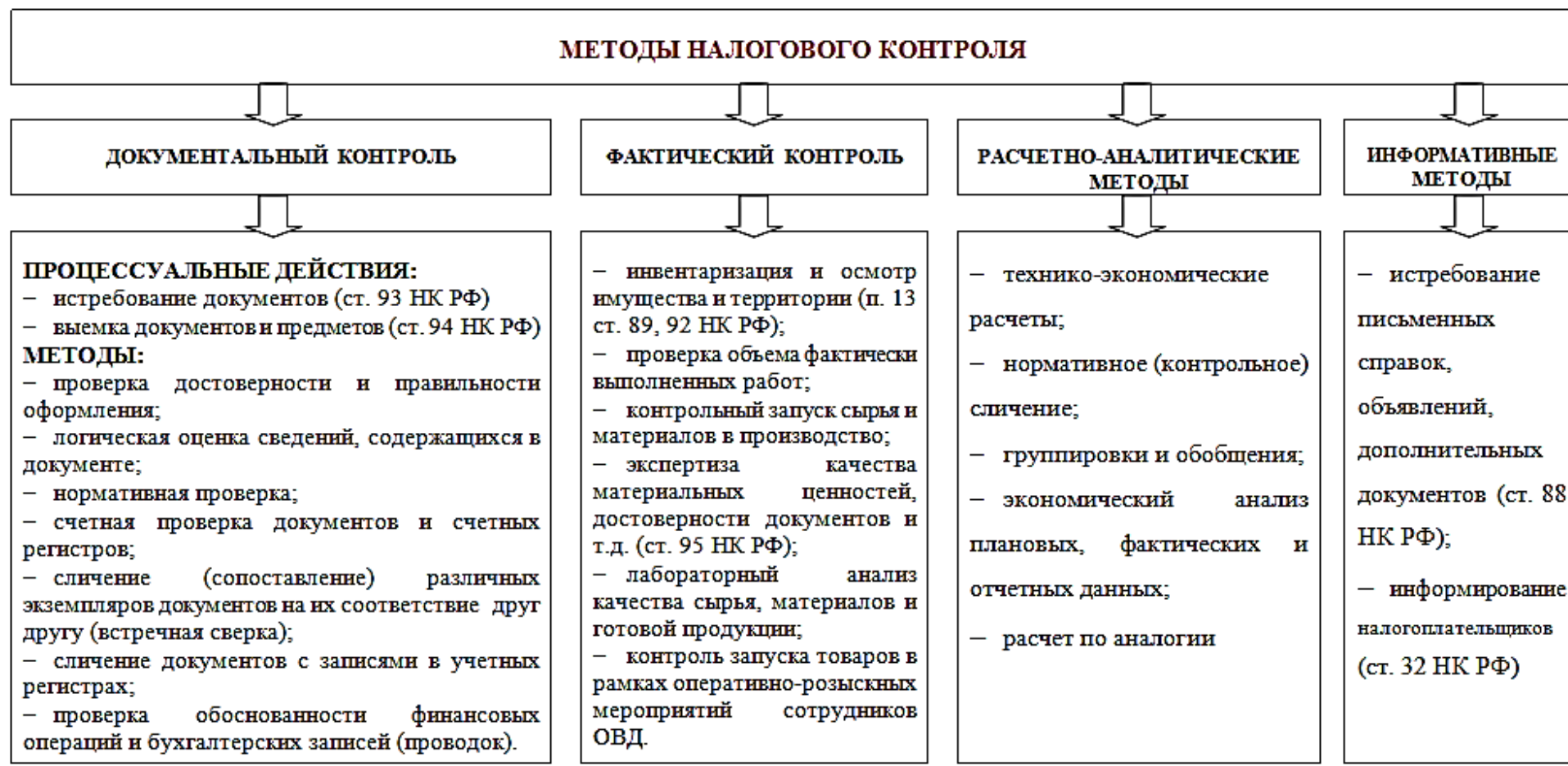


Рисунок Б–1 – Методы налогового контроля [71]

ПРИЛОЖЕНИЕ В

ТЕРРИТОРИАЛЬНЫЕ ОРГАНЫ ФНС РОССИИ ПО СОСТОЯНИЮ НА 31.12.2018г.

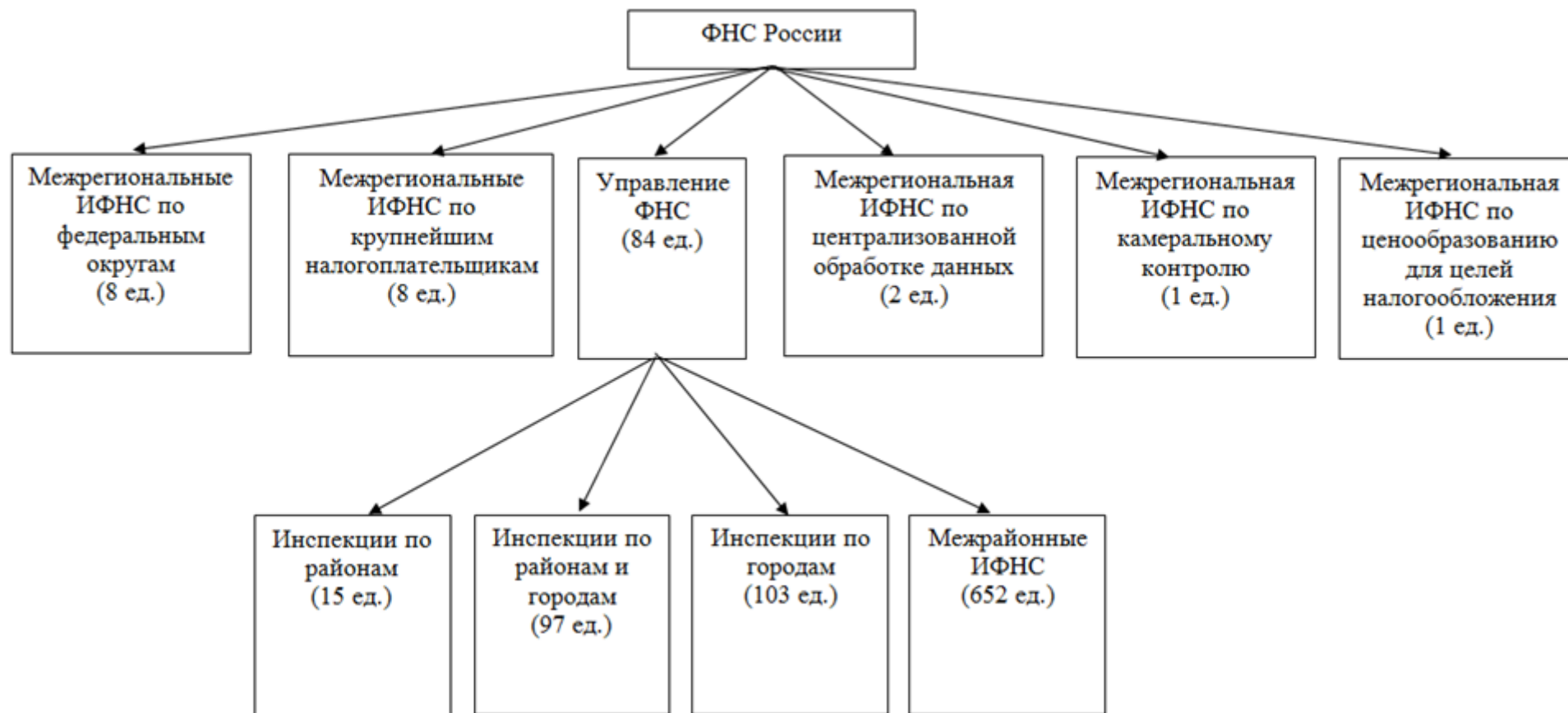


Рисунок В-1 – Территориальные органы ФНС России по состоянию на 31.12.2018 г. [79]

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

ДИНАМИКА НАЛОГОВЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ В БЮДЖЕТ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Таблица Г–1 – Динамика налоговых поступления по уровням бюджета за 2015–2018 г., млрд. р. [1]

Показатели	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	Темпы роста, %			
					2016 г. к 2015 г.	2017 г. к 2016 г.	2018 г. к 2017 г.	2018 г. к 2015 г.
Консолидированный Бюджет	13788,3	14482,9	17197,1	17 566,30	105,04	118,74	102,15	127,40
Федеральный бюджет	6880,5	6929,1	7 541,60	9 792,20	100,71	108,84	129,84	142,32
Консолидированные бюджеты субъектов РФ	6907,8	7553,7	8179,11	7 774,10	109,35	108,28	95,05	112,54

Таблица Г–2 – Динамика налоговых поступления в бюджет РФ за 2015–2018 г., млрд. р.[1]

Вид налогов	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	Темпы роста, %			
					2016 г. к 2015 г.	2017 г. к 2016 г.	2018 г. к 2017 г.	2018 г. к 2015 г.
Налог на прибыль	2598,8	2770,2	2850,6	4954,4	106,60	102,90	173,80	190,64
НДПИ	3226,8	2929,4	3295	3512	90,78	112,48	106,59	108,84
НДФЛ	2806,5	3017,3	2530,5	2976,4	107,51	83,87	117,62	106,05
НДС	2448,3	2657,4	2607,9	2847,6	108,54	98,14	109,19	116,31
Акцизы	1014,4	1293,9	1259	1262,2	127,55	97,30	100,25	124,43
Имущественные налоги	1068,4	1116,9	1034,6	1181,5	104,54	92,63	114,20	110,59

ПРИЛОЖЕНИЕ Д

АНАЛИЗ ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК ПО ВОПРОСАМ СОБЛЮДЕНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ЗА 2015–2018 годы

Показатели	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	Темпы роста, %			
					2016 г. к 2015 г.	2017 г. к 2016 г.	2018 г. к 2017 г.	2018 г. к 2015 г.
Камеральная налоговая проверка, тыс. ед.	31932225	39977883	55859286	72896368	125,2	139,73	130,50	228,28
Дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени), млрд. рублей	74,2	98,9	61,2	55,7	133,26	61,84	91,01	75,07
из них выявившие нарушения, тыс. ед.	1948540	2254521	3013908	3646829	115,7	133,68	121,00	187,16
Результативность камеральной налоговой проверки, %	6,1	5,64	5,4	5,0	X	X	x	X
Выездная налоговая проверка, тыс. ед.	29,4	24,9	20,2	14,2	84,64	77,94	70,30	48,30
Дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени), млрд. рублей	265,2	348,7	308,4	175,6	131,45	88,44	56,94	66,21
из них выявившие нарушения, тыс. ед.	29118	24670	19133	18746	84,72	77,56	97,98	64,38
Результативность выездной налоговой проверки, %	99,06	99,16	98,67	99,14	X	X	x	X

ПРИЛОЖЕНИЕ Е

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫЕ ДОКУМЕНТЫ В ОБЛАСТИ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РОССИИ

№ п/п	Год принятия	Нормативно-правовой акт	Изменения в налоговом законодательстве
1.	2005	Федеральный Закон №58-ФЗ от 06.06.05 г. «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» [6]	<ul style="list-style-type: none"> – сближение бухгалтерского и налогового учета; – упрощение администрирование налога на прибыль (Журавлева Н. А.) [21, С.48].
2.	2006	Федеральный Закон №137-ФЗ от 27.06.06 г. «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового Кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации» в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» [7]	<ul style="list-style-type: none"> – урегулирование наиболее конфликтных сторон взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков, возникающих в процессе налогового контроля, истребования документов у налогоплательщиков в ходе налоговых проверок, взыскания недоимки; – усиление ответственности уполномоченных органов власти за ненадлежащее исполнение ими норм отечественного и международного законодательства при реализации мер налогового контроля; – расширение использования аналитических инструментов, а также совершенствование информационного обмена со сторонними организациями [7]

Окончание Приложения Е

№ п/п	Год принятия	Нормативно-правовой акт	Изменения в налоговом законодательстве
3.	2006	Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.06 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды»	Постановление повышает налоговые риски плательщиков, которые формально осуществляют безупречные, но, по факту, фиктивные операции с целью минимизации налоговых обязательств (Бородушко Н. В.) [17, С. 108 – 112].
4.	2007	Приказ ФНС РФ от 30.05.07 г. №ММ-3-06/333 «Концепция системы планирования выездных налоговых проверок» [4]	<ul style="list-style-type: none"> – налогоплательщики смогут самостоятельно оценить риски и исправить ошибки при исчислении налогов; – установлены критерии отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок с целью выявления налоговых правонарушений на ранних стадиях налогового контроля.
5.	2014	Федеральный закон № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» от 04.11.2014	<ul style="list-style-type: none"> – Повышение налоговой грамотности населения (право использовать специальные налоговые режимы, различные льготы и вычеты), (Брызгалин А. В.) [10], в том числе через систему налогового консультирования (Гончаренко Л. И.) [20, С.6–13]. – Введение налогового мониторинга, при котором: <ul style="list-style-type: none"> а. организация предоставляет доступ налоговому органу к своему учету; б. налоговики контролируют в режиме реального времени налоговый учет организации; с. налогоплательщик ещё до подачи налоговой декларации имеет возможность решить спорные вопросы налогообложения [8]

ПРИЛОЖЕНИЕ Ж

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

Налоговая проверка	Камеральная	Выездная	Мониторинг
Основание	Специальное решение не требуется	Решение руководителя налогового органа	Решение руководителя налогового органа
Субъекты, осуществляющие проверку	Должностные лица налогового органа	Должностные лица налогового органа, правоохранительные органы	Должностные лица налогового органа
Предмет	Полнота и своевременность уплаты налоговых обязательств	Полнота и своевременность уплаты налоговых обязательств	Полнота и своевременность уплаты налоговых обязательств
Объект	Налоговые декларации, расчёты	Первичные документы, учётные регистры бухгалтерского и налогового учета и др.	Система налогового учёта, первичные документы
Место проведения	Налоговый орган	Территория налогоплательщика	Налоговый орган
Длительность	3 месяца	2 месяца	В течение 21-го месяца
Период, подлежащий проверке	Налоговый (отчётный) период	Не более 3-х лет, предшествующих году вынесения решения о выездной проверке	Календарный год, следующий за годом подачи заявления
Периодичность	По сроку представления отчётности	Не реже 1 раза в 3 года	По сроку представления заявления
Участники	Эксперт, свидетель	Эксперт, свидетель, специалист, переводчик, понятые	-

Окончание Приложения Ж

Налоговая проверка	Камеральная	Выездная	Мониторинг
Наличие дополнительных процедур	Истребование документов о налогоплательщике, приостановление операций по счетам в банке, экспертиза, допрос свидетелей	Осмотр, инвентаризация, истребование документов, привлечение экспертов	Истребование документов у налогоплательщика
Документирование результатов	Требование о даче пояснений по данным налоговой отчетности, акт проверки	Справка о проведенной проверке, акт выездной налоговой проверки	Требование о даче пояснений, мотивированное мнение.